

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Uplatňování DPH ve stavebnictví z pohledu české, finské a estonské právní úpravy
Application of VAT in the Building Industry from the Perspective of Czech, Finnish
and Estonian Legislation

Student: Bc. Iveta Králová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Iveta Králová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Uplatňování DPH ve stavebnictví z pohledu české, finské a estonské
právní úpravy
Application of VAT in the Building Industry from the Perspective
of Czech, Finnish and Estonian Legislation

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Legislativní úprava DPH ve vybraných státech
3. Uplatňování DPH ve stavebnictví ve vybraných státech
4. Praktické porovnání rozdílů v uplatňování DPH ve vybraných státech
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2011.* 6. vyd. Olomouc:

ANAG, 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* 2. vyd. Praha: ASPI, 2008.

257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

ŠÍROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC.* 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 27. 4. 2012



Bc. Iveta Králová

OBSAH

1.	Úvod.....	5
2.	Legislativní úprava DPH ve vybraných státech	6
2.1	Harmonizace DPH v Evropské unii	6
2.2	Právní úprava DPH v České republice	9
2.3	Finský zákon o DPH.....	18
2.4	Estonský zákon o DPH	22
2.5	Vybraná základní ustanovení ZDPH	24
3.	Uplatňování DPH ve stavebnictví ve vybraných státech	27
3.1	DPH ve stavebnictví v České republice	27
3.1.1	Sazby DPH ve stavebnictví	31
3.1.2	Zdanění poskytnutí stavebních nebo montážních prací.....	35
3.2	DPH ve stavebnictví ve Finsku	41
3.2.1	Zdanění poskytnutí stavebních prací	42
3.3	DPH ve stavebnictví v Estonsku	45
3.3.1	Zdanění poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí.....	47
4.	Praktické porovnání rozdílů v uplatňování DPH ve vybraných státech.....	49
4.1	Uplatňování DPH ve stavebnictví v ČR.....	49
4.1.1	Výstavba administrativní budovy	49
4.1.2	Výstavba domova pro seniory	51
4.1.2	Poskytnutí stavebních a montážních prací na rodinném domě	53
4.2	Uplatňování DPH ve stavebnictví ve Finsku.....	55
4.2.1	Výstavba administrativní budovy	55
4.3	Uplatňování DPH ve stavebnictví v Estonsku.....	57

4.3.1 Výstavba administrativní budovy	57
4.3 Porovnání rozdílů v uplatňování DPH ve stavebnictví ve vybraných státech	60
5. Závěr.....	63
Seznam použité literatury	65
Seznam zkratek.....	69
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Daň z přidané hodnoty řadíme do kategorie nepřímých daní. Znamená to, že se daň projeví v ceně výrobků a služeb, které si konečný spotřebitel koupí. Z toho vyplývá, že daň z přidané hodnoty se týká každého z nás. Veškeré změny zákona o dani z přidané hodnoty ovlivňují rozhodování nejen konečných spotřebitelů, ale i výrobců, obchodníků, poskytovatelů služeb a dalších subjektů. Řada změn v tomto zákoně vyplývá z členství České republiky v Evropské unii. Stejně jako Česká republika jsou povinny i ostatní státy Evropské unie implementovat do svých zákonů směrnice vydané Radou Evropské unie. Mezi významná odvětví patří v každém státě stavebnictví. V tomto odvětví hraje daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) také velmi důležitou roli. Diplomová práce se bude zabývat nejen DPH ve stavebnictví na území České republiky, ale také DPH ve stavebnictví na území států Finska a Estonska, které jsou stejně jako Česká republika členy Evropské unie.

Cílem diplomové práce je charakterizovat uplatňování DPH ve stavebnictví u vybraných zemí Evropské unie a vymezit případné rozdíly v této problematice mezi jednotlivými zeměmi.

Práce je rozdělena do pěti kapitol. Druhá kapitola je zaměřena na legislativní úpravu DPH. Je zde popsána harmonizace DPH v Evropské unii, dále pak charakterizována právní úprava DPH v České republice a její vývoj a rovněž právní úprava daně z přidané hodnoty ve Finsku a Estonsku. V této kapitole jsou také vysvětleny základní pojmy z oblasti DPH dle české legislativy s vymezením případných rozdílů ve Finské a Estonské právní úpravě této daně.

Třetí kapitola pojednává o samotném hlavním tématu diplomové práce, tj. o uplatňování DPH ve stavebnictví. Nejprve o české, poté o Finské a nakonec o Estonské právní úpravě této problematiky. Tato kapitola zahrnuje i vymezení základních pojmů používaných ve stavebnictví dle české legislativní úpravy.

Ve čtvrté části práce je provedena praktická aplikace dané problematiky ve vybraných státech pomocí modelových příkladů a na základě všech teoretických a praktických poznatků zpracováno srovnání a definovány hlavní rozdíly v uplatňování daně z přidané hodnoty ve stavebnictví.

Závěr práce obsahuje zhodnocení naplnění stanovených cílů.

2. Legislativní úprava DPH ve vybraných státech

2.1 Harmonizace DPH v Evropské unii

Obečně harmonizace daní znamená sbližování národních legislativ v oblasti daní. Významná je především harmonizace nepřímých daní, mezi které DPH řadíme. Ze strany Evropské unie se jedná zejména o vytváření společných pravidel pomocí směrnic se zaměřením na stanovení daně, daňového základu a sazby daně tak, aby bylo zajištěno fungování jednotného vnitřního trhu EU, který je založen na čtyřech základních svobodách. Těmi jsou volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.

Daň z přidané hodnoty byla zavedena poprvé ve Francii v roce 1954. Ostatní země používaly daň z obratu, jejíž podstata spočívá ve vícenásobném částečném zdanění. Pro mezinárodní obchod je tedy výhodnější a přehlednější daň vypočítaná z přidané hodnoty, tzn. *„hodnoty zboží či služby, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupené komodity“*¹ To také potvrdily speciální pracovní skupiny spolu s Fiskálním a finančním výborem ustanoveným Komisí a vyjádřily nutnost zavedení daně z přidané hodnoty ve členských zemích.

Harmonizace DPH probíhala ve dvou fázích. V první fázi proběhlo zavedení daně z přidané hodnoty jako jednotného systému nepřímého zdanění v členských zemích Evropské unie. Druhá fáze pak byla zaměřena na harmonizaci legislativy DPH spolu s přiblížením daňových sazeb. V 60. letech a počátkem 70. let 20. století vydala Komise několik směrnic:

- ▶ První směrnice 67/227/EHS, uvedla důvody nutnosti přechodu na DPH a stanovila cíl zavést DPH ve všech zemích EU k 1. 1. 1970,
- ▶ Druhá směrnice 67/228/EHS, definovala některé základní daňové pojmy, jako jsou předmět daně, místo plnění, osoby podléhající dani apod.,
- ▶ Třetí směrnice 69/463/EHS, která prodloužila Belgii termín pro zavedení DPH do konce roku 1972.

Čtvrtá směrnice 71/401/EHS a Pátá směrnice 72/250/EHS prodloužily Itálii termín pro zavedení DPH do konce roku 1973.

¹ Šíroký (*Daně v Evropské unii*, 2010, s. 117)

V roce 1977 byla vydána Šestá směrnice 77/388/EHS, která se považuje za základní a přelomovou a také nahradila druhou směrnicí. Tato směrnice zejména prohloubila harmonizaci národních úprav DPH a tím dala členským státům menší prostor pro svou národní úpravu daně. Šestá směrnice byla mnohokrát novelizována. K datu jejího zrušení, tj. k 31. 12. 2006 „*prodělala 32 novelizací a byla na ni navázána další důležitá legislativa.*“² Cílem této směrnice bylo také zajistit financování Společenství pomocí třetího vlastního zdroje, který by byl tvořen z výnosů daně z přidané hodnoty v členských zemích.

Do již zmíněného roku 2006 bylo vydáno několik dalších směrnic a právě v tento rok, konkrétně 28. 11. 2006, byla vytvořena směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která se stala novým základním dokumentem pro harmonizaci DPH. Tato směrnice nahradila směrnicí 67/227/EHS a směrnicí 77/388/EHS. Směrnice obsahuje 15 hlav a 11 příloh³ a její text „*kodifikuje ustanovení implementující jednotný systém daně z přidané hodnoty, jenž se vztahuje na výrobu a distribuci zboží a služeb nakoupených a prodaných ke spotřebě na území Evropských Společenství.*“⁴ Tato směrnice také ustanovila Výbor pro daň z přidané hodnoty. I tato směrnice již prošla mnoha novelizacemi pomocí těchto směrnic:

- ▶ 2006/138/ES, mění dobu použitelnosti úpravy DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na některé elektronicky poskytované služby,
- ▶ 2007/75/ES, mění některá dočasná ustanovení o sazbách DPH. Například změna článku 123 umožnila České republice do 31. 12. 2010 uplatňovat sníženou sazbu daně na některé stavební práce.
- ▶ 2008/8/ES, mění pravidla pro určování místa plnění při poskytnutí služeb. To znamená, že se místo plnění určí podle statutu příjemce služby, zda se jedná o osobu povinnou či nepovinnou k dani. Rozlišujeme pak transakci B2B⁵, kde místem plnění je sídlo ekonomické činnosti nebo provozovna příjemce služby a transakci B2C⁶, kde místem plnění je sídlo ekonomické činnosti

² Široký (*Daně v Evropské unii*, 2010, s. 123)

³ Do 1. 1. 2010 obsahovala 15 hlav a 12 příloh, obsah přílohy IV byl včleněn do přílohy III.

⁴ Nerudová (*Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2008, s. 41)

⁵ B2B = business to business

⁶ B2C = business to customer

nebo provozovna poskytovatele služby. Jsou však zavedeny výjimky, které podléhají speciální právní úpravě.

- ▶ 2008/9/ES, stanovila pravidla pro vrácení daně osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě, než ve státě vrácení daně. Tuto směrnici ještě doplnila směrnice Rady 2010/66/EU.
- ▶ 2008/117/ES, mění směrnici 2006/112/ES za účelem boje proti daňovým únikům v rámci plnění uskutečněných uvnitř Společenství.
- ▶ 2009/47/ES se týká snížených sazeb daně z přidané hodnoty, byla přijata v době předsednictví České republiky a umožnila uplatnit sníženou sazbu daně například u stravovacích služeb, holičství a kadeřnictví, domácí pečovatelské služby a dalších.
- ▶ 2009/69/ES se zabývá daňovými úniky spojenými s dovozem.
- ▶ 2009/162/EU například zavedla nová pravidla pro zajištění spravedlivého systému odpočtů daně a opravného systému, který zohledňuje změny v užívání určitého majetku pro podnikatelské a nepodnikatelské účely.

V roce 2010 byla směrnice 2006/112/ES novelizována těmito směrnicemi:

- ▶ 2010/23/EU se týká změn v oblasti volitelného a dočasně používaného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. Členské státy tímto mohou použít princip *reverse charge* v rámci vnitrostátních plnění ve vybraných oblastech ⁷ např. ve stavebnictví.
- ▶ 2010/45/EU se zabývá pravidly fakturace a uplatní se od 1. 1. 2013,
- ▶ 2010/88/EU stanovila povinnost dodržovat minimální základní sazbu daně. Tato směrnice říká, že „od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 nesmí být základní sazba nižší než 15 %.“ ⁸

Proto, aby mohl jednotný trh správně fungovat, bylo nutné také zlepšit právní úpravu týkající se spolupráce v oblasti daňové správy. Dne 7. října 2003 vydala Rada ES nařízení č. 1798/2003, které se zabývá správní spoluprací v oblasti DPH a ruší nařízení EHS č. 218/92.

⁷ Vybrané oblasti specifikuje článek 199 směrnice 2010/23/EU.

⁸ Směrnice 2010/88/EU. [cit. 2011-04-12]. Dostupný z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:326:0001:0002:CS:PDF>

Tímto nařízením jsou stanoveny podmínky pro spolupráci mezi správními orgány jednotlivých členských států, které jsou „*příslušné pro provádění právních předpisů o dani z přidané hodnoty na dodání zboží a služeb, nabytí zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží*“.⁹ Rovněž jsou zde stanoveny pravidla a postupy umožňující správním orgánům jednotlivých členských států „*spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které jim mohou pomoci správně vyměřit daň z přidané hodnoty*.“¹⁰ Mezi cíle tohoto nařízení patří usnadnění výměny informací mezi orgány. V souvislosti s tímto cílem byly zavedeny závazné lhůty pro poskytnutí informací, stanoveny postupy a důvody pro odmítnutí informací, také možnosti užití informací a rovněž byla upravena výměna informací mezi nečlenskými státy EU. Nařízení má také usnadnit provádění kontrol daně z přidané hodnoty. Toto nařízení bylo změněno nařízením Rady (ES) č. 37/2009 o správní spolupráci v oblasti DPH za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství a vstoupilo v platnost 1. ledna 2010.

Dne 15. března 2011 vydala Rada (EU) prováděcí nařízení č. 282/2011, které se použije od 1. července 2011. Toto nařízení si klade za cíl „*zajistit jednotné používání stávajícího systému DPH tím, že se stanoví prováděcí pravidla ke směrnici 2006/112/ES, zejména pokud jde o osoby povinné k dani, dodávání zboží a poskytování služeb a místo zdanitelného plnění*“.¹¹ Prováděcí pravidla se týkají pouze konkrétních situací, ve kterých je tak zajištěn jednotný režim v celé EU. Nejsou tedy rozhodující pro jiné případy a je nutné je používat restriktivně.

2.2 Právní úprava DPH v České republice

Daň z přidané hodnoty byla v České republice poprvé uplatněna 1. ledna 1993. Byla zavedena zákonem 588/1992 Sb., který vydala Česká národní rada. Do dne vstupu České republiky do Evropské unie, tj. do 1. května 2004 byla DPH v ČR poměrně stálá. Ale k již zmíněnému datu vstupu ČR do EU vstoupil v platnost zákon č. 235/2004 Sb., o dani

⁹ Nerudová (*Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2008, s. 121)

¹⁰ Nerudová (*Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2008, s. 121)

¹¹ Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011, odstavec 4. [online]. [cit. 2011-04-12]. Dostupný z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:CS:PDF>

z přidané hodnoty. Důvodem vzniku tohoto zákona bylo především sladění národní úpravy DPH s evropským právem.

Významná novela zákona č. 235/2004 nabyla účinnosti 1. ledna 2005. Tato novela především doplnila a tím upřesnila některá ustanovení tohoto zákona. Například změnila definici, kdo je osoba povinná k dani a upřesnila definici, co se rozumí ekonomickou činností. Dále pak byl zákon doplněn o chybějící definici místa plnění při dodání plynu a elektřiny. Kromě nové definice říkající, co se rozumí pořízením zboží z jiného členského státu, byla novelou přepracována problematika DPH týkající se dovozu zboží ze třetích zemí. Bylo zavedeno, že celní úřady nebudou vyměřovat ani vybírat daň v případě, že je zboží propuštěno do celního režimu volný oběh a aktivní zušlechťovací styk v systému navracení a daň tedy plátcí přiznají přímo v daňovém přiznání. Také je důležité zmínit, že byl upraven § 48, odst. 2 tohoto zákona, který se týká bytové výstavby a to v souvislosti se sníženou sazbou. Ta se podle nového znění ustanovení neuplatní u stavebních a montážních prací spojených s rekonstrukcí, modernizací a opravami nebytových prostor bytových a rodinných domů. Do zákona byla rovněž doplněna definice pro krátkodobý nájem stavby.

Další novela zákona o DPH nabyla účinnosti 1. ledna 2008. K této novelizaci došlo prostřednictvím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Mezi zásadní změny v zákoně tak patří zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %. V zákoně se také objevily nové definice pro bytový dům, rodinný dům a byt. Změny postihly i § 48 a § 48a, které se týkají sazeb daně u bytové výstavby a staveb pro sociální bydlení. U převodu staveb pro sociální bydlení se nově uplatnila snížená sazba daně 9 % a u převodu staveb, bytů a nebytových prostor, které nesplňují podmínky sociálního bydlení, se uplatnila základní sazba DPH 19 %, pokud je převod uskutečněn do 3 let od nabytí nebo kolaudace. Touto novelou byla také zavedena skupinová registrace k DPH.

V roce 2008 nabyla účinnosti další novela, konkrétně od 1. července. Tato novela byla provedena z důvodu přijetí zákona o přeměnách obchodních společností a družstev.

K 1. lednu 2009 nabyla účinnosti další rozsáhlá novela. K důležitým změnám k tomuto datu patří nová definice obratu, ze které vyplývá, že se do obratu nezahrnuje úplata za plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Rovněž se do obratu nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které patří do dlouhodobého hmotného majetku a osoba povinná k dani o nich účtuje nebo vede

evidenci. Touto novelou došlo k rozdělení smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci na smlouvy s povinností nabýt najatý předmět a smlouvy s oprávněním nabýt najatý předmět. Smlouvy s povinností nabýt najatý předmět jsou od 1. ledna 2009 považovány za dodání zboží. Uskutečnění zdanitelného plnění z celé hodnoty předmětu v tomto případě nastane dnem jeho předání a splátkový kalendář není možné použít jako daňový doklad. Smlouvy s oprávněním nabýt najatý předmět jsou oproti tomu považovány za poskytnutí služby a pronájem a nájemné se považuje za dílčí plnění. Nově byl touto novelou ZDPH definován reklamní předmět, a to jako předmět, jehož cena nepřesahuje 500 Kč bez DPH a je poskytnut bez úplaty. V této definici není požadavek na uvedení loga nebo jiná podmínka. Novelou byla zrušena ustanovení týkající se přeúčtování služeb, zrušila se tzv. cena obvyklá pro stanovení základu daně a byla zavedena povinnost pronajímatele vedoucího účetnictví odvádět DPH při přijetí zálohy na služby spojené s nájmem. Díky této novele byl definován den uskutečnění plnění při převodu nemovitostí, přičemž za tento den se považuje den předání nemovitosti nabyvateli do užívání, nejpozději však den doručení listiny o vkladu do katastru nemovitostí nebo den zápisu změny vlastnického práva.

Od 1. dubna 2009 nabyla účinnosti další novela ZDPH. Tato novela umožnila uplatnit nárok na odpočet DPH u automobilů používaných k ekonomické činnosti. Podmínkou pro odpočet je, že jsou automobily dodány po nabytí účinnosti této novely, tzn. od 1. dubna 2009. U automobilů pořízených na finanční leasing platí podmínka, že musí být nejdříve k tomuto datu předány do užívání. Novela také zrušila povinnost odvodu DPH při přestavbě nákladního automobilu na osobní a upravila stanovení základu daně u plnění bez úplaty, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty. Co se týče sazeb, došlo díky této novele ke zpřesnění zařazení rostlin a semen v příloze č. 1 ZDPH a tím uplatnění snížené sazby na toto zboží. Ke zpřesnění došlo rovněž u sběru, svozu a zpracování komunálního odpadu. Touto novelou byla do zákona implementována směrnice Rady Evropské unie č. 2007/74/ES, která se týká osvobození od daně z přidané hodnoty při dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujících.

Začátek roku 2010 znamenal příchod další novely. Od 1. ledna 2010 tedy nabyl účinnosti ZDPH s těmito změnami:

- změna pravidel pro určení místa plnění u služeb z důvodu implementování směrnice Rady č. 2008/8/ES ¹²,
- změny v podání souhrnného hlášení, tzn. podávání pouze elektronicky a měsíčně, čtvrtletní podání je možné jen u plátců s čtvrtletním zdaňovacím obdobím, kteří do jiných členských států pouze poskytují služby,
- změny při vrácení daně z jiných členských států Evropské unie, tzn. podávání žádosti elektronicky v členském státě, ve kterém má žadatel sídlo. V ČR k tomu slouží elektronický portál spravovaný Ministerstvem financí.
- změny v sazbách daně, a to zvýšení snížené sazby daně z 9 % na 10 % a základní sazby daně z 19 % na 20 %. Následující tabulka (Tab. 2.1) znázorňuje vývoj sazeb DPH od počátku roku 1993 dosud.

Tab. 2.1 Vývoj sazeb DPH ¹³

Období	Základní sazba	Snížená sazba
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %
1. 5. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %
1. 1. 2012 – dosud	20 %	14 %

- změny v § 36a, který se týká základu daně ve zvláštních případech. Do odstavce č. 3, který obsahuje výčet osob, u nichž je základem daně cena obvyklá bez daně, byly nově zahrnuty i osoby, které jsou ve vztahu k plátcí v pracovně právním či jiném obdobném vztahu. Novelou č. 120/2009

¹² viz kapitola 2.1, str. 6

¹³ Zdroj: vlastní zpracování

vyhlášenou ve Sbírce zákonů dne 29. dubna 2010 však došlo k vyjmutí tohoto ustanovení.

Změny v zákoně o DPH zaznamenal i rok 2011. Původně měla novela nabýt účinnosti k 1. lednu 2011. Poslanecká sněmovna však novelu schválila až ve třetím čtení 17. prosince 2010 s řadou pozměňovacích návrhů a datum účinnosti této novely bylo stanoveno na 1. dubna 2011. Novela byla vyhlášena ve Sbírce zákonů 8. března 2011 pod číslem 47/2011 Sb.

Pro zdaňovací období roku 2011 byl vydán nový tiskopis přiznání k dani z přidané hodnoty v souvislosti s již zmíněnou novelou, s povinností jej použít pro přiznání daně již od 1. ledna 2011. Proto, aby byl tiskopis v období od 1. ledna do 31. března 2011 správně vyplněn, byl vydán dodatek k pokynům pro vyplnění přiznání k DPH. Od ledna do března 2011 tak neměla Česká republika vnitrostátní úpravu DPH shodnou s předpisy Evropské unie. Plátce daně proto mohl postupovat podle předpisů EU s dovoláním se jejich přímého účinku nebo také mohl postupovat podle zákona o DPH.

Z důvodu novelizace zákona o územních finančních orgánech vzniklo s účinností od 1. ledna 2011 Generální finanční ředitelství, které se vyčlenilo z dosavadní organizační struktury Ministerstva financí a stalo se tak samostatným správním úřadem. Na nové Generální finanční ředitelství byly převedeny i některé kompetence příslušící do konce roku 2010 dle zákona o DPH Ministerstvu financí. V důsledku tohoto se už od 1. ledna 2011 v zákoně o dani z přidané hodnoty objevilo několik změn. K těmto změnám patří například:

- ▶ rozhodnutí o závazném posouzení sazby DPH vydává Generální finanční ředitelství namísto Ministerstva financí,
- ▶ tiskopisy k přiznání nebo vrácení DPH vydává rovněž Generální finanční ředitelství namísto Ministerstva financí.

Hlavním důvodem pro novelu ZDPH účinnou od 1. dubna 2011 byla zejména povinnost České republiky implementovat do českého právního řádu směrnice Rady Evropské unie týkající se DPH. Šlo především o směrnice týkající se místa plnění při poskytování služeb a daňových úniků spojených s dovozem zboží. Důvodem byly také změny některých ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Další změny

ZDPH „jsou legislativně technické změny a změny reagující na zkušenosti ze správy daně a praxe.“¹⁴ Změny, které přinesla uvedená novela ZDPH, jsou především tyto:

- ▶ Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění, tj. mechanismu reverse charge. K rozšíření došlo díky článku 199 Směrnice o DPH, „*kteřá umožňuje členským státům stanovit, že u vyjmenovaných plnění je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň osoba povinná k dani, pro niž je zdanitelné plnění uskutečněno – tj. odběratel.*“¹⁵ Tento režim se využíval a nadále využívá u dodání zlata, nově se využívá také u dodání šrotu a odpadu spolu s jeho zpracováním a rovněž při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. U poskytnutí stavebních nebo montážních prací se tento režim uplatňuje od 1. ledna 2012.
- ▶ Změny v oblasti uplatňování nároku na odpočet daně vyplývající z judikatury Soudního dvora EU a ze směrnice 2009/162/EU. Z judikatury ESD, konkrétně případu C-342/87 Genius Holding, vyplývá zásada, podle které chybně uvedená daň na dokladu nezakládá nárok na odpočet daně. V ZDPH, konkrétně v § 72 odst. 1 a 2, je tato zásada promítnuta v definici daně na vstupu, „*podle níž bude daní na vstupu výhradně daň, která byla stanovena podle zákona o DPH.*“¹⁶ V praxi to znamená, že si odběratel musí ověřit, zda dodavatel použil správnou sazbu daně. Pokud by totiž dodavatel uplatnil základní sazbu daně místo snížené, mohl by odběratel uplatnit nárok na odpočet daně pouze ve výši odpovídající snížené sazbě daně. Pro odpočet daně je také podle novely podmínkou držba daňového dokladu, což vyplývá z § 73 odst. 1 a 2 ZDPH. Pokud by se tedy zdanitelné plnění uskutečnilo v dubnu 2011 a daňový doklad by poskytovatel plnění vystavil v květnu 2011 a v tomtéž měsíci by jej obdržel příjemce plnění, který je plátcem s měsíčním zdaňovacím obdobím, pak může příjemce uplatnit nárok na odpočet daně v květnu 2011. Ovšem v případě přijatých plnění, u kterých se uplatňuje princip reverse-charge, příjemce plnění

¹⁴ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011* [online]. MFČR [11. 3. 2011]. [cit. 2011-04-12]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html

¹⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011* [online]. MFČR [11. 3. 2011]. [cit. 2011-04-12]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html

¹⁶ Benda, V. (*Novela DPH a dotazy*, 2011, s. 23)

nemusí držet daňový doklad pro uplatnění nároku na odpočet daně. Další změna v oblasti nároku na odpočet daně se týká poskytování dáreků malé hodnoty nebo obchodních vzorků vymezených v § 13 odst. 8 písm. c), které nejsou předmětem daně. V předchozí úpravě ZDPH podléhaly vždy plnému nároku na odpočet daně. Podle novelizovaného zákona už musí plátce zvážit účel, za jakým dárky malé hodnoty nebo obchodní vzorky poskytuje. Je proto nutné posoudit souvislost s celkovou ekonomickou činností plátce a uskutečněnými plněními i s ohledem na plnění osvobozená s nárokem a bez nároku na odpočet daně. Novela přinesla změny i do opravy odpočtu daně upravené v § 74 ZDPH. Tento paragraf řeší pouze opravy základu daně a výše daně, jelikož byla vypuštěna veškerá ustanovení řešící opravy nároku na odpočet daně z titulu oprav chybně uplatněné výše daně. Nově je také plátce povinen opravit uplatněný nárok na odpočet daně při opravě základu daně a daně snižující odpočet daně v okamžiku, kdy se plátce dozvěděl o okolnostech rozhodných pro opravu. Po novele zákon v § 75 vymezuje podrobnější pravidla vztahující se na uplatnění a výpočet nároku na odpočet daně v poměrné výši, a to jak u plnění uskutečněných v rámci ekonomické činnosti plátce, tak i pro jiné účely. Novelou byly zavedeny nové korekční mechanismy pro změny v nároku na odpočet daně v důsledku změn v použití obchodního majetku. Paragrafem 77 ZDPH byl zaveden korekční mechanismus pro změny v nároku na odpočet daně u obchodního majetku, který má krátkodobý charakter, tzn. pro zásoby nebo drobný majetek. Použije se v případě, kdy plátce, po tom co uplatnil nárok, majetek využije k jiným účelům, než které si původně zohlednil. Korekční mechanismus pro úpravu odpočtu daně při změnách v použití dlouhodobého majetku vymezují paragrafy 78 až 78c. U dlouhodobého majetku, který je používán pro ekonomickou činnost i pro např. soukromé účely, už dle novely není možné uplatnit plný nárok na odpočet daně na vstupu, ale je třeba uplatnit odpočet pouze v poměrné výši na základě poměrného koeficientu. V § 78 odst. 3 je dle novely prodloužena lhůta pro úpravu odpočtu daně u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor na 10 let. Lhůta 5 let zůstává stejná u ostatního dlouhodobého majetku a technického zhodnocení, které se zde považuje za samostatný dlouhodobý majetek. Významnou změnou ve výpočtu částky

úpravy odpočtu daně „*je, že roční úprava odpočtu daně se provádí jen ve výši jedné pětiny, popřípadě jedné desetiny, příslušného rozdílu v nároku na odpočet daně.*“¹⁷ Dle § 78a odst. 5 je také důležité v částce odpočtu zohlednit, zda byl majetek pro změněné účely používán celý kalendářní rok nebo jen po jeho část. Počet let zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně lze zohlednit ve výpočtu pouze u převodu nemovitostí, dodání zboží a poskytnutí služby. Paragraf 78b pak specifikuje úpravu odpočtu daně u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností a § 78c vymezuje další případy, ve kterých se při úpravě odpočtu daně musí postupovat podle § 78 až 78b. Nově ZDPH upravuje nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace v § 79.

- Změny týkající se opravy základu daně a výše daně, které vyplývají z nového znění § 42 až § 46. Novelou byl vypuštěn § 46a, § 49 a § 50 ZDPH. Plátce od 1. dubna 2011 má tedy povinnost vždy provést opravu základu daně a výše daně v případech uvedených v § 42, tj. například při snížení nebo zvýšení základu daně, ke kterému došlo po dni uskutečnění zdanitelného plnění. Neplatí už tedy, že plátce mohl provést opravu výše daně, pokud měla za následek snížení původně přiznané daně na výstupu. Tato povinnost, opravit základ daně a výši daně, se tudíž vztahuje i na skonta, slevy či bonusy, která plátce poskytne odběrateli „*ve vazbě na již uskutečněné zdanitelné plnění nebo soubor uskutečněných zdanitelných plnění za určitou část uplynulého období.*“¹⁸ Dle § 43, který se týká opravy výše daně v jiných případech, má plátce možnost provést opravu základu daně a výše daně, nikoli povinnost, pokud uplatnil a chybně přiznal daň, čímž si zvýšil daň na výstupu nebo svou daňovou povinnost. Podle nového § 45 už plátce nevystavuje daňový dobropis nebo daňový vrubopis, ale má povinnost vystavit opravný daňový doklad.
- Z nového znění § 44, který se týká opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, vyplývá, že je plátce v pozici věřitele, jestliže mu

¹⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011* [online]. MFČR [11. 3. 2011]. [cit. 2011-04-12]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html

¹⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace GFŘ k uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů* [online]. MFČR [29. 4. 2011]. [cit. 2011-04-16]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_13536.html

při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a jeho pohledávka vznikla ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění a dosud nezanikla. V tomto případě může plátec (věřitel) provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky za splnění určitých podmínek specifikovaných v § 44 ZDPH.

- Změny v oblasti osvobození od daně při dovozu zboží přinesly „*zprísnení podmínek pro osvobození od daně při dovozu zboží do členské země, kdy je zboží následně dodáno do jiného členského státu, než do kterého se dovoz zboží uskutečnil.*“¹⁹ V zákoně o DPH tuto problematiku řeší § 71g, který nahradil § 71 odst. 8 ZDPH. K těmto změnám došlo z důvodu implementace směrnice Rady 2009/69/ES.
- Změny při podávání souhrnného hlášení, tzn. změny v § 102, díky nimž může plátec podat souhrnné hlášení i bez zaručeného elektronického podpisu. Podmínkou však je, že musí plátec v případě tohoto podání také doručit tzv. E-tiskopis, který slouží jako potvrzení o učiněném elektronickém podání bez elektronického podpisu. E-tiskopis musí být v písemné podobě s vlastnoručním podpisem osoby doručen na místně příslušný Finanční úřad ve lhůtě pro podání souhrnného hlášení, tzn. do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, za které se SH podává.

Mezi další změny, které novela ZDPH přinesla, patří také ručení odběratele za odvedení daně, kterou neodvedl poskytovatel zdanitelného plnění, vymezené v § 109 a zvláštní způsob zajištění daně, tj. § 109a.

Poslední novela ZDPH nabyla účinnosti 1. ledna 2012. Významnou změnu, kterou novela zavádí, je zvýšení snížené sazby daně z 10 % na 14 %. Základní sazba daně zůstává 20 %. Ovšem plánovanou novelou ZDPH pro rok 2013 má být zavedena jednotná sazba daně 17,5 %. V § 4 odst. 3 písm. d) byla rozšířena definice dlouhodobého majetku o technické zhodnocení, které upravuje zákon o daních z příjmů. Změnil se také § 45 týkající se opravného daňového dokladu o opravě základu daně. Vystavení těchto dokladů se mírně

¹⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011* [online]. MFČR [11. 3. 2011]. [cit. 2011-04-12]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html

zjednodušilo, jelikož zákon nevyžaduje uvedení evidenčních čísel původních daňových dokladů. Opravný daňový doklad však musí vymezit plnění uskutečněná v souvislosti s původními zdanitelnými plněními tak, „aby souvislost mezi původním a opraveným zdanitelným plněním byla jednoznačně určitelná.“²⁰ V § 73 přibýly výjimky, u kterých je možné odpočet daně na vstupu uplatnit i bez držby daňového dokladu. Jakoukoli chybějící náležitost v daňovém dokladu lze od 1. ledna 2012 prokázat i jiným způsobem. V § 77 byla upřesněna pravidla pro vyrovnání odpočtu daně u majetku, který plátce použil pro jiné účely. Novelou byl upraven i § 78. Konkrétně v odst. 3 došlo k prodloužení lhůty pro úpravu odpočtu daně u technických zhodnocení nemovitostí z 5 na 10 let. Byl zrušen §78a odst. 6, který byl nahrazen § 78d zabývajícím se jednorázovou úpravou odpočtu daně a došlo také k upřesnění ustanovení v něm obsažených. Díky novele se režim přenesení daňové povinnosti nově vztahuje i na poskytnutí stavebních nebo montážních prací, tj. § 92e.²¹ V souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě obsahuje ZDPH nové znění § 58 týkající se zdravotní služby a dodání zdravotnického zboží s účinností od 1. dubna 2012.

2.3 Finský zákon o DPH

Finsko je členem Evropské unie od roku 1995. Jedná se o demokratickou republiku, v jejímž čele stojí prezident. Od února 2000 vykonává tuto funkci žena - Tarja Halonen. Finskou vládu, tzn. výkonnou moc, tvoří 20 ministrů. Zákonodárnou moc představuje parlament Eduskunta, který je jednokomorový a je složen z 200 poslanců. Hlavním městem Finska jsou Helsinky a administrativně správní členění země je na 6 provincií. Od 1. ledna 2002 je finskou měnou Euro.

Na výběr daní ve Finsku dohlíží Ministerstvo financí. Správa daní náleží Národní daňové radě, která vykonává veřejný dohled, devět regionálních daňových úřadů má pak na starosti vyměření daně a výběr daní. Regionální daňový úřad v Uusimaa navíc řeší otázky týkající se práva na náhradu. Osoby povinné k dani se s veškerými záležitostmi obracují na svůj místně příslušný daňový úřad. Regionální daňové úřady mohou mezi sebou

²⁰ § 45 odst. 2 ZDPH

²¹ Více k tomuto viz kapitola 3

v nezbytně nutných případech také uzavírat dohody, zejména týkajících se dohledu nad výběrem daně. Jelikož ve Finsku existují 2 úřední jazyky, finština a švédština, nazývá se zde daň z přidané hodnoty dvěma způsoby. Arvonlisävero, zkráceně ALV, je finský název pro DPH, Mervärdesskatt švédský. Samotnou daň z přidané hodnoty pak upravuje zákon Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Strukturu tohoto zákona znázorňuje následující tabulka (Tab. 2.2). Zákon se dělí na části tj. OSA a kapitoly tj. LUKU. Tímto zákonem byla tudíž zavedena daň z přidané hodnoty, která nahradila předchozí daň z obrátu.

Tab. 2.2 Struktura finského ZDPH ²²

I OSA	Název	Volný překlad
1 LUKU	Yleinen soveltamisala	Obecná působnost
2 LUKU	Verovelvollisuus	Daňová povinnost
3 LUKU	Verollinen myynti	Zdanění prodeje
3a LUKU	Tavaran yhteisöhanhinta	Pořízení zboží
4 LUKU	Poikkeukset myynnin verollisuudesta	Osvobození prodeje od daně
5 LUKU	Myynti ja yhteisöhanhinta Suomessa	Prodej a pořízení zboží ve Finsku
6 LUKU	Kansainväliseen kauppaan liittyvät verottomuudet	Osvobození od daně v mezinárodním obchodě
7 LUKU	Veron Peruste	Základ daně
8 LUKU	Verokanta	Sazba daně
9 LUKU	Tavaran maahantuonti	Dovoz zboží
10 LUKU	Vähennettävä vero	Nárok na odpočet

²² Zdroj: Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 [online]. [cit. 2011-10-26]. Dostupný z: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=Arvonlis%C3%A4vero>

12 LUKU	Veron palauttaminen muille kuin verovelvollisille	Vrácení daně jiné osobě než osobě povinné k dani
12a LUKU	Sähköisiä palveluja koskeva erityisjärjestelmä	Zvláštní režim pro elektronické služby
II OSA		
13 LUKU	Ajallinen kohdistaminen	Uskutečnění zdanitelného plnění
13a LUKU	Verotusmenettely eräissä yhteisöankintatilateissa	Daňové řízení v některých situacích pořízení
14 LUKU	Veron maksaminen	Platba daně
14a LUKU	Verovelvollisuuden alarajaan liittyvä huoennus	Osvobození od uplatňování daně
15 LUKU	Veron palauttaminen eräille ulkomaisille elinkeinonharjoittajille	Vracení daně některým zahraničním podnikatelům
15a LUKU	Toisiin jäsenvaltioihin tehtävät palautushakemukset	Žádost o vrácení daně do jiného členského státu
16 LUKU	Veroviranomaiset	Finanční úřady
17 LUKU	Ilmoittamisvelvollisuus	Informační povinnost
18 LUKU	Rekisteröinti	Registrace
19 LUKU	Veron määrääminen	Pokuty a sankce
20 LUKU	Ohjaus ja ennakotieto	Řízení a předběžná opatření
21 LUKU	Oikaisu ja muutoksenhaku	Opravy a odvolání
22 LUKU	Kirjanpito ja tosittet	Vedení účetnictví a uchování záznamů
22a LUKU	Erinäiset säännökset	Další ustanovení

23 LUKU	Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset	Vstup v platnost a přechodná ustanovení
---------	------------------------------------	---

Jelikož je Finsko členem Evropské unie, je povinno stejně jako Česká republika do svého ZDPH implementovat směrnice EU. „*Směrnice Rady 2006/112/ES umožňuje Finsku uplatňovat nulovou sazbu daně.*“²³ Tato nulová sazba daně se vztahuje na prodej, ale je nutno zaplatit DPH na vstupu, tzn. je to obdoba našeho osvobození bez nároku na odpočet. DPH se nevybírá z předplatného novin a časopisů s obecnými informacemi „*a při tiskařských službách pro členské publikace neziskových organizací.*“²⁴ Ministerstvo financí však zveřejnilo 22. září 2011 návrh na zvýšení této 0 % sazby DPH na 9 % s účinností od roku 2012. Návrh byl přijat a od 1. ledna 2012 se sazba 9 % vztahuje i na předplatné novin a časopisů. Rovněž se tato snížená sazba vztahuje pouze na knihy tištěné, elektronické knihy se od 1. ledna 2012 zdaňují základní sazbou daně tj. 23 %. Významné změny sazeb ve finském ZDPH proběhly 1. července 2010. Konkrétní změny sazeb znázorňuje následující tabulka (Tab. 2.3).

Tab. 2.3 Změna sazeb DPH²⁵

Sazby DPH	Do 30. 6. 2010	Od 1. 7. 2010
Základní sazba	22 %	23 %
Snížená sazba - potraviny a krmiva	12 %	13 % ²⁶
Snížená sazba - restaurační a cateringové služby	22 %	13 %
Snížená sazba:	8 %	9 %

²³ Široký (*Daně v Evropské unii*, 2010, s. 207)

²⁴ Široký (*Daně v Evropské unii*, 2010, s. 207)

²⁵ Zdroj: Změny v sazbách DPH od 1. července 2010 [online]. [cit. 2011-10-27]. Dostupný z:

[http://www.vero.fi/en-](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Rates_of_VAT/Change_in_VAT_rates_as_of_1_July_2010(14858))

[US/Precise_information/Value_added_tax/Rates_of_VAT/Change_in_VAT_rates_as_of_1_July_2010\(14858\)](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Rates_of_VAT/Change_in_VAT_rates_as_of_1_July_2010(14858))

²⁶ Snížená sazba 13 % se nevztahuje na alkoholické nápoje.

(osobní doprava, léky, knihy, vstupné do divadel, do cirkusů, hudební a taneční představení, zoo, muzeí, umělecká díla atd.)		
--	--	--

Od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2011 bylo ve Finsku možné uplatňovat sníženou sazbu 9 % při poskytování kadeřnických služeb a drobných oprav, se zaměřením na jízdní kola, obuv, kožené zboží, oděv a bytový textil. Finsko tímto využilo možnost Evropské unie uplatňovat sníženou sazbu DPH na některé služby s vysokým podílem lidské práce. Od 1. ledna 2012 se tyto služby zdaňují základní 23% sazbou.

Mezi další změny, které proběhly od vstupu Finska do EU, patří například ustanovení o zvláštním režimu pro investiční zlato, účinné v zákoně nově od roku 2002. Jedná se o ustanovení, které v českém ZDPH upravuje § 92. V roce 2003 se změny týkaly zdanění uměleckých děl a elektronicky poskytovaných služeb. V roce 2004 byly provedeny změny související se směrnicí EU o fakturaci a v roce 2005 změny vyžadované směrnicí týkající se místa dodání plynu a elektrické energie. V roce 2011 byl zaveden tuzemský systém reverse charge při poskytnutí stavebních prací. Tento režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje také na dodání zlata a obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

2.4 Estonský zákon o DPH

Estonsko je členem Evropské unie od roku 2004. Jedná se o demokratickou republiku, s hlavním městem Tallinn. Prezidentem je od října 2006 Toomas Hendrik Ilves. Estonský parlament Riigikogu je jednokomorový a tvoří jej 101 členů představujících zákonodárnou moc. Výkonná moc je svěřena vládě republiky a je vykonávána prostřednictvím 12 ministrů. Estonsko se administrativně člení na 15 regionů a 6 vyčleněných měst. Estonskou měnou je od 1. ledna 2011 Euro, předchůdcem této měny byla Estonská koruna tj. Eesti kroon.

Správu daní v Estonsku vykonává Daňová a celní rada, což je vládní instituce pod záštitou Ministerstva financí. Správci daně jsou povinni ověřit správnost placení daní, posoudit výši daně, vybírat daňové nedoplatky, případně ukládat sankce osobám porušujícím daňové zákony. Daň z přidané hodnoty v Estonsku upravuje zákon přijatý 10. prosince 2003

Käibemaksuseadus ²⁷, jehož účinnost je od 1. května 2004, tj. ode dne, kdy Estonsko vstoupilo do EU. Zákon se dělí na kapitoly – peatükk, paragrafy a odstavce. Strukturu tohoto zákona znázorňuje následující tabulka (Tab. 2.4).

Tab. 2.4 Struktura estonského ZDPH ²⁸

	Název	Volný překlad
1. PEATÜKK	ÜLDSÄTTED	Základní ustanovení
2. PEATÜKK	MAKSUSTATAVAD TEHINGUD JA TOIMINGUD	Zdanitelné transakce a operace
3. PEATÜKK	MAKSUSTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED	Všeobecné principy zdanění
4. PEATÜKK	MAKSUKOHUSTUSLASE ÕIGUSED JA KOHUSTUSED	Práva a povinnosti osob povinných k dani
5. PEATÜKK	MAKSUSTAMISE ERISÄTTED	Specifické podmínky ve zdanění
6. PEATÜKK	LÕPPSÄTTED	Závěrečná ustanovení

Rovněž Estonsko, stejně jako Česká republika nebo Finsko, z důvodu členství v Evropské unii, musí do svého zákona o DPH implementovat Směrnice a případně Nařízení EU. Zejména bylo důležité implementovat Směrnici Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Další Směrnice implementovaná v estonském ZDPH byla Směrnice Rady 2007/74/ES, týkající se osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Poté Směrnice Rady 2008/9/ES, která stanovuje prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě. Mezi nejnověji implementované Směrnice patří Směrnice Rady 2010/23/EU, která se týká volitelného

²⁷ Estonský název zákona o DPH

²⁸ Zdroj: Käibemaksuseadus [online]. [cit. 2011-10-28]. Dostupný z: <https://www.riigiteataja.ee/akt/108072011028>

a dočasného používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů a Směrnice Rady 2010/66/EU, která mění dříve implementovanou Směrnicí 2008/9/ES.

1. ledna 2011 byl estonský zákon o DPH novelizován. Například byl zaveden systém reverse charge u národních transakcí tj. § 41¹ estonského ZDPH. Konkrétně se tento systém nově vztahuje na poskytnutí služeb vztahujících se k nemovitosti podle § 16 odst. 3 ZDPH a dodání kovového odpadu vymezeného v § 104 zákona o kovovém odpadu. Změnily se také podmínky při podávání prohlášení o dodání zboží v rámci Společenství, tj. § 28 ZDPH.

Vývoj sazeb DPH v Estonsku znázorňuje následující tabulka (Tab. 2.5). Estonsko uplatňuje základní a sníženou sazbu daně a obě zaznamenaly ve svém vývoji růst.

Tab. 2.5 Vývoj sazeb DPH v Estonsku ²⁹

Období	Základní sazba	Snížená sazba
r. 2000 – r. 2008	18 %	5 %
1. 1. 2009 – 30. 6. 2009	18 %	9 %
1. 7. 2009 - dosud	20 %	9 %

Snížená sazba daně se vztahuje na knihy, učebnice, léčiva, periodické publikace a zdravotní pomůcky.

2.5 Vybraná základní ustanovení ZDPH

Obsahem této podkapitoly jsou některá základní ustanovení zákona o DPH dle české právní úpravy s upozorněním na případné odlišnosti v úpravě finského a estonského zákona o DPH.

Podle českého ZDPH je **předmětem daně**:

²⁹ Zdroj: SCOPULUS: *Estonia Value added tax (VAT) Section* [online]. [cit. 2011-10-28]. Dostupný z: http://www.scopulus.co.uk/taxsheets/Estonia_vat_section.html

- **Dodání zboží, převod nemovitosti** či jeho přechod v dražbě a **poskytnutí služby** „za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.“³⁰
- **Pořízení zboží** z jiného členského státu EU „za úplaty, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani.“³¹
- **„Dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“**³²

Finský i estonský ZDPH vymezuje stejné kategorie.

Základem daně je dle § 36 odst. 1 českého ZDPH „vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“³³ Finský zákon o DPH formuluje základ daně v podobném smyslu, tzn., že jde o hodnotu protiplnění, kterou plátce obdrží například za prodej, přičemž se do této částky zahrnou veškeré příplatky, ale ne daň. I estonská úprava základu daně se velice podobá české formulaci. Dle estonského ZDPH je základem daně prodejní cena se všemi poplatky, kterou obdrží nebo obdržel prodávající či poskytovatel služby od kupujícího, příjemce služeb nebo od třetí strany. Rovněž se do základu daně nezahrnuje DPH. Všechny tři zákony o DPH tudíž vymezují základ daně stejně.

Osobou povinnou k dani se dle českého ZDPH rozumí „fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje ekonomické činnosti“³⁴. Může se jednat i o právnickou osobu, „která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“³⁵ Podle finského zákona o DPH je osobou povinnou k dani prodejce zboží nebo poskytovatel služeb, vymezených v konkrétním paragrafu. Dále ZDPH vymezuje kdo je osobou povinnou k dani v konkrétních případech. Obecné vymezení osoby povinné k dani podobné české úpravě ve finském ZDPH nenalezneme. Estonský ZDPH považuje za osobu

³⁰ §2 odst. 1 písm. a) ZDPH

³¹ §2 odst.1 písm. c) ZDPH

³² §2 odst.1 písm. d) ZDPH

³³ § 36 odst. 1 ZDPH

³⁴ § 5 odst. 1 ZDPH

³⁵ § 5 odst. 1 ZDPH

povinnou k dani, fyzickou osobu, právnické osoby nebo stát, městský nebo místní úřad, které provádějí obchodní činnosti a jsou registrované nebo se musí registrovat k dani.

Český ZDPH v § 5 odst. 2 vymezuje **ekonomickou činnost**. Tou se zde „rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.“³⁶

Ekonomickou činností je rovněž soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem dosažení příjmů. Za ekonomickou činnost se však nepovažuje pracovněprávní vztah, zaměstnanecký poměr, činnost osob, u kterých se jejich příjmy zdaňují jako příjmy ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů nebo činnosti, z nichž plynou příjmy za autorské příspěvky. Ve finském ZDPH takové ustanovení nenajdeme. Estonský ZDPH už však podobné ustanovení upravuje. Používá se zde pojem Ettevõtlus, v anglickém překladu business, který se pro účely estonského ZDPH vysvětluje jako samostatná ekonomická činnost osoby, při které se převádí zboží nebo služby, bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Za tuto činnost se považuje i odborná činnost notáře, soudce a tlumočníka. Nepatří zde ale poskytování služeb mezi podnikem a stálou provozovnou.

³⁶ § 5 odst. 2 ZDPH

3. Uplatňování DPH ve stavebnictví ve vybraných státech

3.1 DPH ve stavebnictví v České republice

Na úvod je důležité vymezit, které činnosti či transakce související s nemovitostmi spadají do předmětu daně z přidané hodnoty. Podle § 2 ZDPH se jedná o převod nemovitosti nebo její přechod v dražbě, a to za úplatu osobou povinnou k dani. Musí jít o převod v rámci uskutečňování ekonomické činnosti této osoby a místo plnění musí být v tuzemsku. Převodem se zde rozumí převod vlastnického práva na nový subjekt, ke kterému může dojít z důvodu prodeje či koupě, na základě kupní smlouvy podle § 588 občanského zákoníku, nebo z důvodu směny vycházející ze směnné smlouvy upravené § 611 občanského zákoníku. Za převod lze považovat i darování podle darovací smlouvy vymezené v § 628 OZ. Pokud dojde k „poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,“³⁷ bude toto poskytnutí služby taktéž předmětem daně. K tomuto může dojít, pokud například stavební firma, jakožto osoba povinná k dani, opraví objednateli v rámci své podnikatelské činnosti střechu na domě, který se nachází v ČR a inkasuje za tuto službu určitou peněžní částku. Poskytnutí služby, jakožto zdanitelné plnění, vymezuje konkrétně § 14 ZDPH, který mimo jiné stanovuje, že se jedná o „všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.“³⁸

Podle § 13 ZDPH se převodem nemovitosti rozumí převod, „při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření.“³⁹ Převod vlastnického práva k majetku za úplatu se může uskutečnit „i na základě rozhodnutí státního orgánu“⁴⁰ nebo tato skutečnost může vyplývat ze zvláštního právního předpisu. Výčet dalších transakcí, které lze považovat za převod nemovitosti za úplatu obsahuje § 13 odst. 4 ZDPH.

Podle § 56 se na převod staveb, bytů a nebytových prostor za určitých podmínek vztahuje osvobození od daně bez nároku na odpočet daně. K tomuto osvobození dochází „po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.“⁴¹ Toto osvobození se vztahuje

³⁷ § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH

³⁸ § 14 odst. 1 ZDPH

³⁹ § 13 odst. 1 ZDPH

⁴⁰ § 13 odst. 3 písm. a) ZDPH

⁴¹ § 56 odst. 1 ZDPH

*„i na převody staveb, které se nezapisují do katastru nemovitostí např. přípojky inženýrských sítí nebo vodní díla.“*⁴² Pokud tedy například firma, která je plátcem daně z přidané hodnoty, prodá v roce 2012 stavbu, na kterou bylo první kolaudační rozhodnutí vydáno v roce 2008 a její užívání bylo započato v roce 2009, pak bude převod této stavby osvobozen od daně, jelikož k němu došlo po uplynutí 3 let od první kolaudace stavby. Dle § 56 odst. 2 ZDPH se osvobození vztahuje také na převod pozemků, ovšem s výjimkou převodu stavebních pozemků.

Je důležité vysvětlit význam některých užívaných pojmů:

- ▶ Nemovitosti – dle § 119 Občanského zákoníku se jedná o stavby nebo pozemky, které jsou spojené se zemí pevným základem.
- ▶ Stavba – podle stavebního zákona se stavbou *„rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.“*⁴³ Stavbou je i nedokončená stavba.
- ▶ Stavební pozemek – *„nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem.“*⁴⁴
- ▶ Nezastavěný pozemek – *„pozemek, na kterém není stavba jako věc“*⁴⁵ Pokud budou na pozemku vybudovány inženýrské sítě, například kanalizace, elektrorozvody nebo vodovod, bude se už jednat o pozemek zastavěný a zároveň nebude splňovat definici stavebního pozemku podle ZDPH.
- ▶ Stavební a montážní práce – *„práce při výstavbě nových staveb, bytů a nebytových prostor a práce při jejich rekonstrukcích, modernizacích, rozšířeních, stavebních úpravách a opravách.“*⁴⁶ Jejich součástí „jsou

⁴² Benda, Pitner (*Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2011*, 2011, s. 186)

⁴³ § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)

⁴⁴ § 56 odst. 2 ZDPH

⁴⁵ § 56 odst. 2 ZDPH

⁴⁶ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po l. 1. 2008* [online]. MFČR [23. 4. 2008]. [cit. 2012-02-01]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html?year=0

konstrukce, materiály, stroje a zařízení, které se do stavby zabudují nebo zamontují.“ ⁴⁷

- Byt – „soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení.“ ⁴⁸
- Rodinný dům – „stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomu účelu určena, a v níž jsou nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví.“ ⁴⁹
- Bytový dům – „stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.“ ⁵⁰
- Plochy neurčené k trvalému bydlení – jedná se například o plochy, které jsou určeny k podnikání, nebo to mohou být dílny, garáže a speciálně vymezené plochy např. sloužící k chovu drobného zvířectva.
- Stavba pro rodinnou rekreaci – „stavba, jejíž objemové parametry a vzhled odpovídají požadavkům na rodinnou rekreaci a která je k tomuto účelu určena.“ ⁵¹ Tato stavba může mít nejvýše dvě nadzemní podlaží, jedno podzemní podlaží a podkroví.
- Stavba ubytovacího zařízení – stavba nebo její část, ve které se poskytuje ubytování a služby s tím spojené. Nejedná se však o bytový nebo rodinný dům, ani o stavbu pro rodinnou rekreaci. Touto stavbou může být například hotel, motel, pension, ubytovny, koleje, internáty, svobodárny nebo kempy.
- Společné části domu – jedná se o části domu, které jsou určeny ke společnému užívání, například střecha, schodiště, chodby, balkóny, prádelny, kotelny,

⁴⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008* [online]. MFČR [23. 4. 2008]. [cit. 2012-02-01]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html?year=0

⁴⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008* [online]. MFČR [23. 4. 2008]. [cit. 2012-02-01]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html?year=0

⁴⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008* [online]. MFČR [23. 4. 2008]. [cit. 2012-02-01]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html?year=0

⁵⁰ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008* [online]. MFČR [23. 4. 2008]. [cit. 2012-02-01]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html?year=0

⁵¹ § 2 písm. b) vyhlášky č. 501/2006 sb. o obecných požadavcích na využívání území

výtahy, komíny, společné rozvody tepla, vody, hromosvody, společné antény a další.

- ▶ Místnost – „*místně a prostorově uzavřená část stavby, vymezená podlahovou plochou, stropem a pevnými stěnami.*“⁵² Místností nejsou předsazené části stavby, jako jsou balkón, terasa nebo lodžie (ani zasklené) a ani sklepní kóje ohraničená pevnou stěnou, která nedosahuje stropu nebo je ohraničena jinak, např. pletivem či laťkovou přepážkou.
- ▶ Příslušenství rodinného domu a bytového domu – stavby, které tvoří doplňkovou funkci k hlavní stavbě např. garáže, kůlny, zahradní altány, skladové prostory, podzemní stavby (jímky, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, stavby pro tepelná čerpadla), oplocení, studny, bazény, přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace apod.
- ▶ Plošné stavby – nejsou-li nemovitostí, tj. nejsou spojené se zemí pevným základem, pak se jedná o zpevnění povrchu pozemku. Tímto může být např. rozebíratelná zámková dlažba, chodníky, odstavné plochy pro vozidla, obruby, opěrné zdi, dlažby a zahradní jezírka. Je-li plošná stavba nemovitostí, tzn. je se zemí spojena pevným základem, pak může tvořit příslušenství bytového či rodinného domu. „*Jedná se například o plošnou stavbu, která splňuje všechny znaky nemovité stavby, je ve vlastnictví stejného vlastníka jako bytový dům nebo rodinný dům a tvoří s bytovým domem nebo rodinným domem jeden funkční celek. Například stavba, která slouží k parkování vozidel, přičemž nejde o veřejné parkoviště.*“⁵³
- ▶ Příslušenství bytu – „*vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány.*“⁵⁴ Mohou to být například sklep, komora, dřevník nebo kolna.
- ▶ Podlahová plocha místností a prostorů – „*jejich vnitřní nášlapná plocha mezi lícními konstrukcemi stěn v půdorysném průmětu domu.*“⁵⁵

⁵² § 48a odst. 8 ZDPH

⁵³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008* [online]. MFČR [23. 4. 2008]. [cit. 2012-02-01]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html?year=0

⁵⁴ §121 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

Místem plnění při převodu nemovitosti je dle § 7 odst. 6 ZDPH místo, kde se nemovitost nachází. Proto pokud plátce daně prodává nemovitost, která se nachází v Ostravě, je místo plnění v tuzemsku. Pokud by prodával nemovitost, která se nachází v Bratislavě, pak by toto plnění nebylo předmětem české DPH. V případě „*poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovitosti a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou zejména služby architekta a stavebního dozoru,*“⁵⁶ je rovněž místem plnění místo, kde se nemovitost nachází.

3.1.1 Sazby DPH ve stavebnictví

Český zákon o DPH vymezuje dvě sazby daně, základní sazbu ve výši 20 % a sníženou sazbu daně ve výši 14 %. Přičemž se u zdanitelného plnění „*uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. U přijaté úplaty za zdanitelné plnění se uplatní sazba daně platná pro toto zdanitelné plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty.*“⁵⁷

Pokud zákon nestanoví jinak, použije se u převodu nemovitosti základní sazba daně, tj. 20 %. Stejně tak u služeb se dle § 47 odst. 4 ZDPH uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Seznam služeb, které podléhají snížené sazbě daně, obsahuje příloha č. 2 k ZDPH.

V souladu s § 48 ZDPH týkajícího se sazeb daně u bytové výstavby, lze uplatnit sníženou sazbu daně „*při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, vymezenou stavením zákonem, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb. Jsou-li tyto práce prováděny na jiné stavbě, jejíž část je určena pro bydlení, uplatní se snížená sazba daně jen u těch prací, které jsou poskytnuty výlučně pro část stavby určenou pro bydlení.*“⁵⁸ Tento paragraf měl původně časově omezenou platnost pouze do konce roku 2010, dosud však v zákoně zůstal. Z ustanovení vyplývá, že lze sníženou sazbu uplatnit i v případě nebytových

⁵⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008 [online]. MFČR [23. 4. 2008]. [cit. 2012-02-01]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html?year=0

⁵⁶ § 10 ZDPH

⁵⁷ § 47 odst. 2 ZDPH

⁵⁸ § 48 odst. 1 ZDPH

prostor v bytových či rodinných domech a také u příslušenství k bytovému nebo rodinnému domu, jsou-li na nich prováděny stavební a montážní práce. Snížená sazba daně se v souladu s druhou větou § 48 odst. 1 ZDPH uplatní například při „*rekonstrukci bytu školníka ve školní budově, která není bytovým domem.*“⁵⁹ Změnou dokončené stavby se zde rozumí stavební zásahy na majetku, díky nimž nevznikne nový byt nebo nová věc. Stavební zákon v § 2 odst. 5 změnu dokončené stavby definuje jako nástavbu, kterou se stavba zvyšuje, přístavbu, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou, a dále stavební úpravu, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby. Za stavební úpravu taktéž považuje zateplení pláště stavby. Oprava má v § 48 ZDPH význam stavební nebo montážní opravy či údržby. Snížená sazba daně se tedy dle Informace Ministerstva financí ČR k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. lednu 2008 uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací:

- ▶ spojených se změnou dokončené stavby bytového domu a rodinného domu, pokud se nezmění vymezení bytového domu a rodinného domu dle § 48 odst. 2 písm. a) a b) ZDPH a za podmínky, že na základě těchto prací nevznikne nový byt vymezený jako jednotka s celkovou podlahovou plochou nad 120 m². Sníženou sazbu tedy může plátce uplatnit, pokud například k dokončenému rodinnému domu přistaví další místnosti, aniž by vznikl samostatný byt.
- ▶ spojených se změnou bytu, pokud těmito pracemi nedojde k jeho změně na nebytový prostor vymezený jako jednotka.
- ▶ provedených v souvislosti s opravou bytového domu, rodinného domu nebo bytu.
- ▶ provedených při opravě společných částí rodinných a bytových domů. Sníženou sazbu uplatní například plátce, který provede výměnu střešní krytiny bytového domu.
- ▶ prováděných na příslušenství bytového domu, rodinného domu nebo bytu, a to i když jsou prováděny samostatně. V tomto případě by sníženou sazbu uplatnil plátce, který by například provedl opravu střechy na samostatně stojící garáži,

⁵⁹ Benda, Pitner (*Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2011*, 2011, s. 170)

kteřá tvoř́ př́slušenství rodinného domu. Nebo také jestliže by například provedl malířské práce v komoře patřící k bytu umístěné mimo tento byt.

- ▶ souvisejících se změnou bytového domu a rodinného domu prováděných v prostorech, které nejsou určeny pro bydlení.
- ▶ prováděných na stavbách, které nesplňují vymezení staveb pro bydlení podle zákona o DPH, pokud jsou tyto práce prováděny výlučně v části domu, která je určena pro bydlení.
- ▶ prováděných na rodinných domech a bytech, i když jsou užívány k jinému účelu, například k rekreaci.

Snížená sazba daně však nelze uplatnit u činností nezbytných k přípravě a realizaci staveb a zajištění přípravné fáze výstavby, jestliže jsou samostatným zdanitelným plněním. Takovými činnostmi mohou být průzkumné a projektové práce, geologické, geodetické či kartografické práce včetně revizí a jiných inženýrských prací.

Paragraf 48a upravuje problematiku sazeb DPH u staveb pro sociální bydlení. Těmito stavbami jsou dle § 48a odst. 4 ZDPH:

- ▶ Byt pro sociální bydlení, což je byt, „jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m². Celkovou podlahovou plochou bytu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností bytu, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu.“⁶⁰ Nezapočítává se zde podíl na společných částech domu.
- ▶ Rodinný dům pro sociální bydlení, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m². Celkovou podlahovou plochu zde vypočteme součtem podlahových ploch všech místností rodinného domu.
- ▶ Bytový dům pro sociální bydlení, kterým je bytový dům tvořený pouze z bytů pro sociální bydlení.
- ▶ Ubytovací zařízení pro ubytování státních zaměstnanců nebo příslušníků bezpečnostních sborů (Policie ČR, Hasičský záchranný sbor ČR, Celní správa ČR a další).

⁶⁰ § 48a odst. 5 ZDPH

- ▶ Zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona o sociálních službách (týdenní stacionář, domov pro seniory, domov pro osoby se zdravotním postižením a jiné).
- ▶ Školská zařízení pro výkon ústavní výchovy nebo ochranné výchovy a pro preventivně výchovnou péči a také střediska výchovné péče. Například to mohou být dětské domovy se školou, výchovné ústavy, diagnostické ústavy nebo dětské domovy.
- ▶ Internáty škol samostatně zřízené pro žáky se zdravotním postižením.
- ▶ Zvláštní dětská zařízení, kterými jsou kojenecké ústavy a dětské domovy pro děti do 3 let věku podle zákona upravujícího péči o zdraví.
- ▶ Dětské domovy pro děti do 3 let věku.
- ▶ Zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc a zařízení pro výkon pěstounské péče poskytující péči podle zákona o sociálně-právní ochraně dětí.
- ▶ Speciální lůžková zařízení hospicového typu podle zákona o veřejném zdravotním pojištění, přičemž § 22a zákona o VZP definuje tato zařízení jako zařízení, která jsou určena pro léčbu paliativní a symptomatickou o osoby v terminálním stavu.
- ▶ Domovy péče o válečné veterány, které zřizuje a spravuje Ministerstvo obrany.

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby pro sociální bydlení, opravou stavby pro sociální bydlení, včetně jejich příslušenství a také dle § 36 odst. 3 písm. g) včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do těchto staveb zabudují nebo zamontují jako jejich součást, se použije snížená sazba daně. Tato sazba se rovněž použije, jestliže se mění poskytnutím stavebních a montážních prací bytový dům, rodinný dům, byt nebo prostor určený k jiným účelům než k bydlení na stavbu pro sociální bydlení. Výstavbou se v 48a odst. 1 ZDPH rozumí vznik bytu, rodinného domu, bytového domu, bytu pro sociální bydlení a dalších staveb pro sociální bydlení, kdy je obvykle objednatel prvním vlastníkem nové stavby, bytu, či domu.

V případě převodu staveb pro sociální bydlení a jejich příslušenství se uplatní také snížená sazba daně, pokud však není převod u těchto staveb osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně dle § 56 ZDPH.

3.1.2 Zdanění poskytnutí stavebních nebo montážních prací

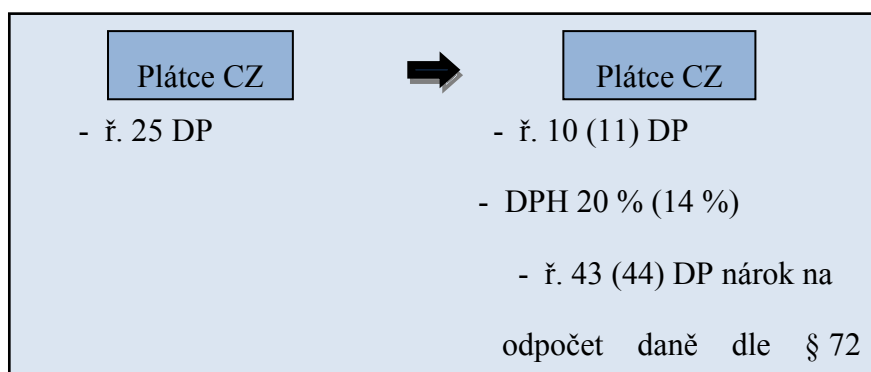
Dojde-li k poskytnutí stavebních nebo montážních prací dodavatelem objednateli, je důležité posoudit, kdo bude povinen přiznat a zaplatit daň. Mohou nastat různé možnosti, jelikož dodavatel může být plátce DPH v ČR nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (dále jen ORD JČS) nebo také neplátce. Objednatel může být rovněž plátce, neplátce, občan ČR jakožto nepodnikající osoba, občan jiného státu nebo ORD JČS. Neméně důležité je určit místo plnění, tedy kde se nemovitost nachází.

Bude-li **místo plnění v ČR**, tzn., že nemovitost, na které jsou prováděny stavební a montážní práce se nachází v ČR, mohou nastat následující situace:

a) Poskytnutí stavebních a montážních prací českým plátcem jinému českému plátcí.

V tomto případě se uplatní § 92e ZDPH účinný od 1. ledna 2012, pokud jde o plátci poskytnuté stavební práce, „*které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41-43 platnému od 1. ledna 2008.*“⁶¹ Do této klasifikace tudíž spadají budovy a jejich výstavba (kód 41), inženýrské stavby a jejich výstavba (kód 42) a specializované stavební práce (kód 43). Tyto kódy ještě obsahují další detailní členění. Dle ustanovení § 92e použije plátce režim přenesení daňové povinnosti. To znamená, že povinnost přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění náleží na plátci, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, viz následující obrázek (Obr. 3.1).

Obr. 3.1 Poskytnutí stavebních a montážních prací českým plátcem českému plátcí⁶²



⁶¹ § 92e ZDPH

⁶² Zdroj: Nováková (DPH aktuálně, 24/2011, str. 2)

Poskytnutí stavebních a montážních prací je uskutečněno dle § 21 odst. 5 písm. a) ZDPH dnem, kdy byly tyto služby poskytnuty nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve. Stavební práce však bývají často poskytovány na základě smlouvy o dílo, proto se v tomto případě použije ustanovení § 21 odst. 6 písm. a) ZDPH, které stanoví, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění je den převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části. Jsou-li stavební a montážní práce poskytovány jako dílčí plnění, postupuje se podle § 21 odst. 9 a zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě.

Plátce, který uskuteční zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen vystavit daňový doklad, který bude obsahovat veškeré náležitosti podle § 28 odst. 2 písm. a) až k), kromě uvedení daně. Na doklad „*uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno.*“⁶³ Plátce, kterého se plnění uskuteční, je následně povinen na obdržení daňový doklad výši daně doplnit. Sazbu daně na dokladu uvádí poskytovatel plnění, proto musí plátce, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno, zkontrolovat, zda je uvedena správná sazba daně a tudíž i správně vypočtena výše daně, jelikož dle § 92a odst. 3 za správnost vypočtené daně odpovídá. Pokud by došlo k porušení režimu přenesení daňové povinnosti a poskytovatel plnění by na daňovém dokladu uvedl daň na výstupu, příjemce plnění by neměl nárok na odpočet daně. Poskytovatel plnění by pak mohl daňový doklad opravit podle § 43 ZDPH a vystavit tak opravný daňový doklad dle § 45 ZDPH.

Na základě § 92a odst. 4 a 5 jsou oba plátcí, jak příjemce, tak poskytovatel plnění, povinni vést za každé zdaňovací období evidenci pro daňové účely, ve které musí uvést:

- ▶ daňové identifikační číslo druhého plátce,
- ▶ datum uskutečnění zdanitelného plnění,
- ▶ základ daně,
- ▶ rozsah plnění se neuvádí, uvede se kód plnění „4“
- ▶ předmět plnění.

⁶³ § 92a odst. 2 ZDPH

Také jsou povinni ve lhůtě pro podání daňového přiznání předložit správci daně výpis z této evidence, „a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.“⁶⁴ Výpis lze podat pouze elektronicky.

Plátce poskytující plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uvede toto plnění v daňovém přiznání⁶⁵ na řádku č. 25 a plátce, který od něj plnění přijal, uvede přijaté plnění v řádku č. 10 (případně 11) daňového přiznání. Pokud mu náleží nárok na odpočet daně dle § 72 ZDPH, uvede tuto skutečnost v daňovém přiznání na řádku č. 43 (případně 44). Pokud plátce obdržel v přechodném období zálohu, kterou musel přiznat v roce 2011, a celkové plnění nastane až v roce 2012, pak přijatou zálohu uvedl na řádku č. 1 nebo 2 daňového přiznání za rok 2011 a zbývajících rozdíl, který obdrží v roce 2012, uvede na řádku č. 25 daňového přiznání v roce 2012 v souladu s režimem přenesení daňové povinnosti.

Mohou však nastat případy, kdy stavební nebo montážní práce bude poskytnuta plátcem jinému plátcovi a přesto se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije. Tato situace nastane, nechá-li si plátce např. opravit rodinný dům, který využívá jako soukromá osoba a nepoužívá jej k ekonomické činnosti. V tomto případě nebude jednat jako plátce daně, ale jako občan.

Poskytne-li plátce stavební a montážní práce jinému plátcovi na nemovitosti, kterou příjemce plnění využívá jak k soukromým účelům, tak k ekonomické činnosti, je důležité rozlišit, zda se přijaté plnění vztahuje pouze na soukromě užívanou část nemovitosti nebo na celou nemovitost. V případě, že plnění směřuje pouze na soukromě využívanou část nemovitosti, není plátce přijímající plnění v postavení osoby povinné k dani a režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní. V tomto případě daňová správa doporučuje příjemci plnění, aby „*písemně prohlásil, že přijaté plnění použije výlučně pro účely, které nejsou předmětem daně, resp. příjemce ve vztahu k danému plnění nevystupuje jako osoba povinná k dani.*“⁶⁶ Pokud plátce přijme plnění, které se vztahuje jak na soukromě využívanou část nemovitosti, tak i na část využívanou k ekonomické činnosti, přičemž vystupuje nejen jako občan – soukromá osoba, ale také jako osoba povinná k dani, pak půjde o plnění celkově podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.

⁶⁴ § 92a odst. 6 ZDPH

⁶⁵ Vzor daňového přiznání je možno zhlédnout v Příloze č. 1

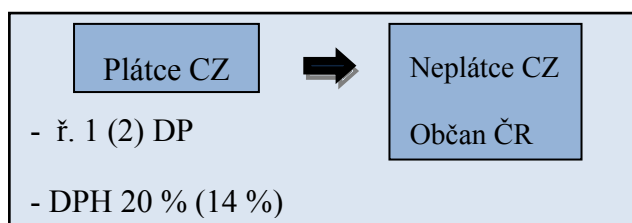
⁶⁶ Nováková (DPH aktuálně, 24/2011, str. 2)

Režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní ani v případě, že např. obec přijímá plnění pro potřeby související výlučně s její činností při výkonu veřejné správy, kdy se nepovažuje za osobu povinnou k dani.

b) Poskytnutí stavebních a montážních prací českým plátcem neplátcí nebo občanovi ČR.

Poskytne-li český plátec stavební a montážní práce neplátcí nebo občanovi ČR, režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije. Daň přizná a zaplatí poskytovatel plnění. Do konce roku 2011 se takto postupovalo i v případě plnění mezi dvěma plátcí.

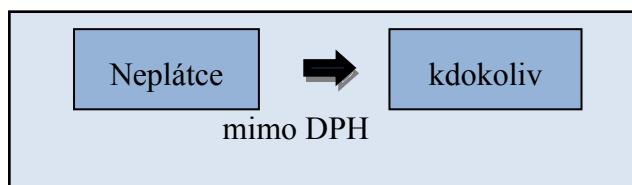
Obr. 3.2 Poskytnutí stavebních a montážních prací českým plátcem českému neplátcí ⁶⁷



c) Poskytnutí stavebních a montážních prací neplátcem

Poskytne-li stavební a montážní práce neplátce, neznamená to pro něj povinnost přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění.

Obr. 3.3 Poskytnutí stavebních a montážních prací neplátcem ⁶⁸



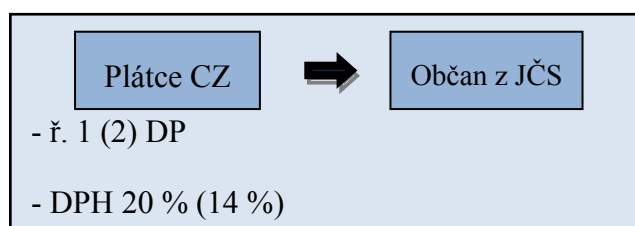
d) Poskytnutí stavebních a montážních prací českým plátcem občanovi z jiného státu

V případě, že český plátec poskytne plnění občanovi z jiného členského státu, je povinen tento poskytovatel plnění přiznat a zaplatit daň. Postupuje tedy stejně, jako v případě poskytnutí plnění českému neplátcí nebo občanovi.

⁶⁷ Zdroj: Nováková (*DPH aktuálně*, 24/2011, str. 2)

⁶⁸ Zdroj: Nováková (*DPH aktuálně*, 24/2011, str. 2)

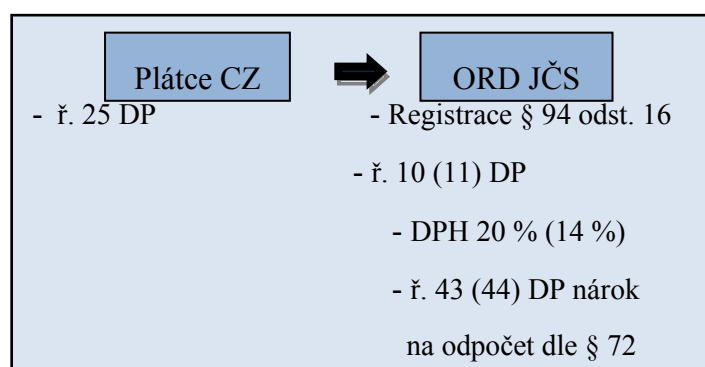
Obr. 3.4 Poskytnutí stavebních a montážních prací českým plátcem občanovi z JČS ⁶⁹



e) Poskytnutí stavebních a montážních prací českým plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě

Pokud český plátec poskytne stavební a montážní práce ORD JČS nebo zahraniční osobě povinné k dani, vzniká příjemci služby povinnost se zaregistrovat k dani. Podle § 94 odst. 16 ZDPH se totiž tyto osoby stávají plátcem dnem, ve kterém došlo k poskytnutí plnění. Přihlášku k registraci musí podat dle § 95 odst. 6 do 15 dnů ode dne, ve kterém se osoba stane plátcem. Dále se postupuje standardně jako mezi dvěma českými plátcí, tzn. podle § 92a. Daň tedy přizná a zaplatí příjemce služby.

Obr. 3.5 Poskytnutí stavebních a montážních prací českým plátcem ORD JČS ⁷⁰



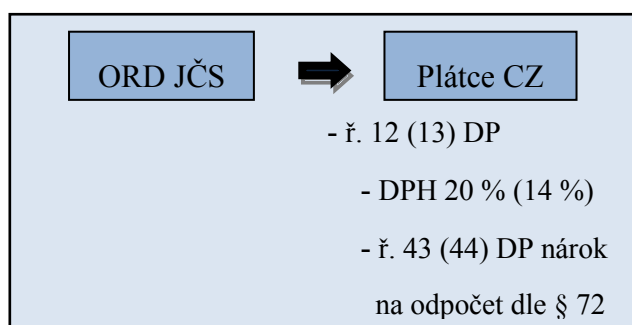
f) Poskytnutí stavebních a montážních prací osobou registrovanou k dani v jiném členském státě českému plátcí

Poskytne-li osoba registrovaná k dani v jiném členském státě stavební a montážní práce českému plátcí, pak je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce plnění, tzn. český plátec. Tato skutečnost vyplývá z § 108 odst. 1 písm. c) ZDPH.

⁶⁹ Zdroj: Nováková (DPH aktuálně, 24/2011, str. 2)

⁷⁰ Zdroj: vlastní zpracování

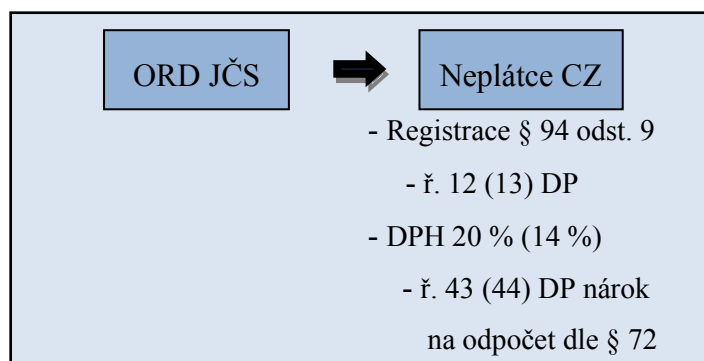
Obr. 3.6 Poskytnutí stavebních a montážních prací ORD JČS českému plátcí ⁷¹



g) Poskytnutí stavebních a montážních prací osobou registrovanou k dani v jiném členském státě českému neplátcí

Pokud ORD JČS poskytne plnění týkající se stavebních montážních prací českému neplátcí, musí se neplátce jakožto příjemce plnění zaregistrovat k DPH podle § 94 odst. 9 ZDPH. Poté příjemce plnění už jako plátce daň přizná a zaplatí.

Obr. 3.7 Poskytnutí stavebních a montážních prací českým plátcem ORD JČS ⁷²



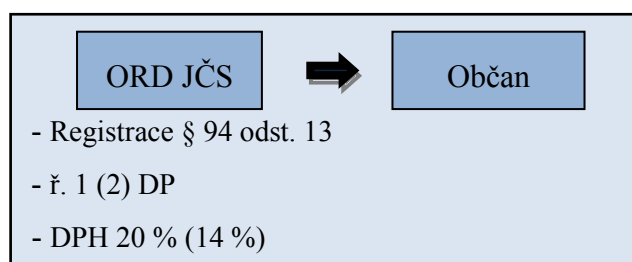
h) Poskytnutí stavebních a montážních prací osobou registrovanou k dani v jiném členském státě občanovi

Jestliže ORD JČS poskytne stavební a montážní práce občanovi, stane se dle § 94 odst. 13 plátcem DPH v ČR a to dnem uskutečnění plnění. Podle § 108 odst. 1 a) je pak povinna přiznat a zaplatit daň z přijaté úplaty za poskytnuté plnění.

⁷¹ Zdroj: Nováková (*DPH aktuálně*, 24/2011, str. 2)

⁷² Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 3.8 Poskytnutí stavebních a montážních prací ORD JČS občanovi ⁷³



Základ daně se ve výše uvedených případech stanoví dle § 36 odst. 1 a 3 písm. g) ZDPH a vypočte dle § 37 téhož zákona.

Druhou možností je, že se nemovitost nachází mimo ČR a **místo plnění** tudíž **není v tuzemsku**, nýbrž ve státě, ve kterém se nemovitost nachází. Poskytnutí služeb vztahujících se k této nemovitosti proto nebude předmětem české DPH.

3.2 DPH ve stavebnictví ve Finsku

Předmětem finského ZDPH je dle § 1 kromě jiného prodej zboží a služeb uskutečněných v souvislosti s podnikatelskou činností, je-li místo plnění ve Finsku. Službami se rozumí dle § 17 vše, co může být v souvislosti s podnikáním prodáno. Prodej služeb pak podle § 18 znamená poskytnutí služeb za úplatu.

Paragraf 1 obsahuje také ustanovení, které určuje daňovou povinnost za poskytnutí služby vztahující se k držbě nemovitého majetku užívaného k soukromým účelům. Službami vztahujícími se k držbě nemovitého majetku se rozumí poskytnutí stavebních prací, úklid i jiná správa nemovitosti a také finanční a administrativní služby. Ustanovení odkazuje na § 32 finského ZDPH, který se týká osvobození. Podle něj vlastník či držitel nemovitosti není povinen platit daň, pokud nemovitý majetek užívá ke svému bydlení nebo pokud mzdové náklady vynaložené za tyto služby v průběhu roku nepřekročí 50 000 EUR. Předchozí ustanovení tedy souvisí se správou nemovitostí, která dle informace Ministerstva financí se při zdanění liší od obecných zásad DPH, jelikož poskytování služeb vztahujících se ke správě nemovitostí je předmětem daně i v případě, že nejde o služby poskytované v rámci podnikatelské činnosti. Držitel nemovitosti je tudíž její vlastník nebo také nájemce či jiná osoba mající právo nemovitost užívat. Tato osoba nemusí být podnikatel, a proto ani není

⁷³ Zdroj: vlastní zpracování

osobou povinnou k dani. Pokud ale drží nemovitost, ve které nemá bydliště a náklady za správu nemovitosti překročí 50 000 EUR v průběhu kalendářního roku, musí se zaregistrovat k dani na začátku následujícího roku a také z příslušného základu daně vynásobeného 23% sazbou daně zaplatit daň. Pokud držitel nemovitosti nakupoval zmíněné služby od jiného podnikatele za prodejní cenu včetně DPH jako osoba nepovinná k dani, pak nemůže uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

Podle § 27 finského ZDPH je od daně osvobozen prodej nemovitého majetku nebo převod nájemních práv k pozemkům, nájemních práv, práv k věcným břemenům nebo podobných práv k nemovitému majetku. Daň se rovněž neplatí za dodání elektřiny, plynu, tepla, vody a podobných zdrojů v souvislosti s převodem práv k užívání nemovitého majetku.

Nemovitým majetkem se dle § 28 finského ZDPH rozumí pozemek, budova a stálá stavba nebo její část. Stálou stavbou se myslí stavba, která je pevně spojena se zemí tzn., má pevné základy. Takovými stavbami jsou např. mosty, kanály, lyžařské vleky, telekomunikační sítě apod. Součástí nemovitého majetku nejsou stroje, přístroje a zařízení využívané k jejich provozu. Pro movitý majetek, který je součástí prodeje nebo nájmu nemovitého majetku, platí ustanovení o movitém majetku.

Paragraf 27 finského ZDPH se nepoužije v případě převodu práv k nemovitému majetku používaného k podnikatelské činnosti.

Paragraf 67 finského ZDPH stanoví místo plnění pro nemovitý majetek. Dle něj je místem plnění místo, kde se nemovitost nachází. Za služby vztahující se k nemovitosti se považují ubytovací služby, stavební práce, služby realitních kanceláří, odhadců, znalců a udělení práv na užívání nemovitosti. Místo plnění je tedy vymezeno obdobně jako v českém ZDPH.

3.2.1 Zdanění poskytnutí stavebních prací

Dle § 29 finského ZDPH se bez ohledu na § 27, zmíněný viz výše, platí daň z poskytnutí stavebních prací. Stavebními pracemi se rozumí podle § 31 finského ZDPH stavební práce a opravy na nemovitém majetku a také dodání zboží, které je v souvislosti s těmito pracemi nainstalováno. Rovněž je zde zahrnuto plánování, dohled a další odpovídající služby poskytované v souvislosti se stavebními pracemi.

Od 1. dubna 2011 je ve finském ZDPH účinné ustanovení týkající se režimu přenesení daňové povinnosti u poskytnutí stavebních prací. Tento tuzemský reverse charge funguje na podobném principu jako v českém ZDPH. Důvodem jeho zavedení byla snaha o snížení daňových podvodů ve stavebním průmyslu.

Systém přenesení daňové povinnosti se použije, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

- ▶ k poskytnutí stavebních prací dojde po 1. dubnu 2011,
- ▶ službu poskytne plátce daně jinému plátcí,
- ▶ služba je poskytnuta ve Finsku,
- ▶ kupující neboli příjemce služeb je plátce, který soustavně poskytuje stavební služby nebo je zprostředkovává.

Odlišnost od českého ZDPH týkajícího se přenosu daňové povinnosti při poskytnutí stavebních prací se vyskytuje v poslední podmínce. Finský ZDPH ukládá povinnost přiznat a zaplatit daň kupujícímu, který je nejen plátce, ale zároveň se musí jednat o stavební firmu nebo plátce, který nevystupuje jako stavební firma, ale při své ekonomické činnosti provádí stavební práce. Systém reverse charge se však nevztahuje na plátce – příjemce plnění, který poskytuje nebo zprostředkovává stavební práce jen příležitostně. Tuto podmínku obsahuje § 8c finského ZDPH. Přitom prodejce – poskytovatel plnění může být plátce vyvíjející jakoukoli ekonomickou činnost.

Mezi stavební práce, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, patří například:

- ▶ výkopové práce a průzkumné vrty,
- ▶ stavební a montážní práce, výstavba, inženýrské stavby, modernizace, renovace, přestavba, rozšíření,
- ▶ práce související s dokončením stavby (např. malířské a natěračské práce)
- ▶ specializované instalační práce na stavbě (např. pokrývačské práce, elektroinstalace apod.)
- ▶ půjčování stavebních strojů a zařízení včetně jejich obsluhy,
- ▶ úklid na stavbě,
- ▶ dodavatelsky zajištěné stavební práce včetně pracovní síly.

Naopak se tento režim nevztahuje na:

- ▶ architektonické služby, projektové a ostatní inženýrské práce,

- ▶ instalaci strojů a zařízení,
- ▶ údržbu stavby (její správa, drobné opravy, údržba zařízení, odklizení sněhu apod.),
- ▶ venkovní úklidové služby (včetně silnic, příjezdových cest, parků a letišť),
- ▶ dopravní služby (nepatří zde stroj pro manipulaci na stavbě),
- ▶ půjčování stavebních strojů a zařízení bez obsluhy,
- ▶ beton připravený k lití,
- ▶ plánování, dohled a další odpovídající služby poskytované v souvislosti se stavebními pracemi a další.

Pokud jsou všechny výše jmenované podmínky splněny, náleží povinnost přiznat a zaplatit daň na příjemci plnění. K uskutečnění zdanitelného plnění dochází dle § 15 finského ZDPH v okamžiku poskytnutí služby nebo přijetí úplaty za toto plnění, pokud nastane dříve. V případě fakturace mezi plátcí v režimu přenesení daňové povinnosti, je zde podobný postup, jako u tuzemského systému reverse charge v ČR. Prodávající je povinen vystavit daňový doklad se všemi informacemi, které má obsahovat, bez uvedení sazby a výše DPH. Tento doklad musí také obsahovat daňové identifikační číslo příjemce služby a upozornění na skutečnost, že daňová povinnost náleží na příjemci plnění, a to např. formou odkazu na § 8c finského ZDPH nebo směrnici Rady 2006/112/ES čl. 199. Kupující je pak odpovědný za správnost údajů na obdrženém daňovém dokladu a zároveň je povinen doplnit výši DPH. Základ daně se stanoví podle § 73 finského ZDPH. Základem daně je tudíž hodnota plnění bez daně. Hodnotou plnění je smluvně sjednaná cena mezi prodávajícím a kupujícím včetně všech přírůžek. Daň, kterou příjemce plnění uvede v daňovém přiznání ⁷⁴, pak činí dle § 84 finského ZDPH 23 % ze základu daně. Příjemce služby má také dle § 102 odst. 1 finského ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu.

Režim přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních prací se použije i v případě, že příjemcem těchto služeb je obec, která sama poskytuje stavební práce. Dle informace Ministerstva financí je důležité posoudit, zda tyto služby nejsou obcí poskytovány pouze příležitostně. Většina obcí je však povinna tento režim použít, jelikož stavební práce poskytují sice v malém rozsahu, avšak nepřetržitě. Tudíž splní podmínky z ustanovení § 8c ZDPH.

⁷⁴ Vzor daňového přiznání je možno zhlédnout v Příloze č. 2

Dochází-li k poskytnutí stavebních prací mezi jinými osobami, než mezi finskými plátcí daně, pak nastávají případy, které řeší finský ZDPH stejným způsobem jako český ZDPH. Proto když poskytne stavební práce osoba registrovaná k dani v jiném členském státě než ve Finsku finskému plátcí daně, který splňuje podmínku dle § 8c, použije se režim přenesení daňové povinnosti dle § 9 odst. 1 finského ZDPH a povinnost přiznat a zaplatit daň bude náležet na finském plátcí – příjemci plnění. V opačném případě, kdy poskytovatelem bude finský plátcí a příjemcem ORD JČS splňující podmínku § 8c finského ZDPH, musí se ORD JČS registrovat k DPH ve Finsku a přiznat a zaplatit daň. Budou-li oba subjekty ORD JČS, pak povinnost registrace k finské DPH náleží na příjemci služby, který rovněž musí daň přiznat a zaplatit. Při určení povinnosti přiznat a zaplatit daň v případě poskytnutí stavebních prací mezi plátcí a neplátcí daně se rovněž postupuje podle stejných pravidel jako v ČR.

3.3 DPH ve stavebnictví v Estonsku

Předmětem daně je dle § 1 estonského ZDPH mimo jiné dodání uskutečněné v Estonsku s výjimkou dodávek osvobozených od daně. Dále pak poskytnutí služeb s místem plnění mimo Estonsko s výjimkou poskytnutí služeb osvobozeného od daně a také dodání zboží a služeb podle § 16 odst. 3 estonského ZDPH, jestliže plátcí daně přidal přidanou hodnotu ke zdanitelné hodnotě těchto zboží a služeb. Pojem dodání v estonském ZDPH znamená dle § 4 mimo jiné pořízení zboží a poskytnutí služeb uskutečněné v rámci ekonomické činnosti.

Místo plnění upravuje § 10 estonského ZDPH. Dle něj je místo plnění v Estonsku v případě poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostmi nacházejícími se v Estonsku. Mezi tyto služby patří stavební služby, oceňování a správa, také služby spojené s převodem nemovitosti, přípravné nebo koordinační stavební práce a ubytovací služby. Odstavec 4 téhož paragrafu v bodě 1 navíc obsahuje ustanovení, vymezující případy poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí, kdy není místo plnění v Estonsku. Týká se to služeb stavebních, oceňování, správy, služeb spojených s převodem nemovitosti, přípravných a koordinačních stavebních prací a ubytovacích služeb poskytovaných na nemovitosti, která se nachází v jiné zemi než v Estonsku.

Paragraf 16 estonského ZDPH obsahuje ustanovení týkající se osvobození od daně. Dle § 16 odst. 2 bodu 2 se daň neplatí z pronájmu nemovitostí nebo jejich částí a zřízení užívacího práva k nemovitosti nebo její části. Toto osvobození se však nepoužije

při poskytnutí ubytovacích služeb, pronájmu nebo zřízení práva k užívání u vícepodlažních parkovišť pro automobily a prostor pro parkování vozidel a také na pronájem nebo zřízení práva k užívání u trvale zabudovaných zařízení a bezpečnostních schránek. Významné je ustanovení § 16 odst. 2 bodu 3. Dle něj se totiž osvobození vztahuje také na služby poskytnuté na nemovitostech a jejich částech. Těmito službami se rozumí:

- ▶ pozemní a inženýrské stavitelství včetně oprav a údržby,
- ▶ projektování, plánování a výstavba,
- ▶ stavební a montážní práce,
- ▶ důlní činnosti a průzkumné vrty,
- ▶ úklid nemovitosti,
- ▶ hospodaření s majetkem,
- ▶ znalecké posudky a podobné služby,
- ▶ zprostředkování prodeje nebo pronájmu nemovitostí a další.

Zároveň je však zde vymezeno, ve kterých případech osvobození nelze uplatnit. Osvobozeny nejsou:

- ▶ převody nových budov nebo jejich částí, které ještě nebyly užívány,
- ▶ stavební práce, které mají za následek výrazné zlepšení podstatné části nemovitosti,
- ▶ pozemky s podrobnými plány, na kterých nejsou žádné stavby.

K výraznému zlepšení nemovitosti dochází, pokud náklady na toto zlepšení činí alespoň 10 % z původní hodnoty nemovitosti před provedením stavebních prací. Stavebními pracemi rozumí lidská činnost, díky které vznikají stavební díla, která se dělí dle estonského Stavebního zákona na budovy a inženýrské stavby. Budovy definuje zákon jako stavební díla, která mají střechu, vnitřní prostor a vnější strukturu. Inženýrské stavby jsou pak stavby, které nejsou budovami. Za stavební práce lze považovat samotnou výstavbu, rekonstrukce, rozšíření, úpravy inženýrských soustav, demolice, průzkumné půdní vrty, opravy, údržbu a další.

Plátce daně se může dle § 16 odst. 3 bodu 2 rozhodnout uplatňovat daň i z poskytnutí služeb na nemovitostech, které jsou obvykle od daně osvobozené. Musí však před uskutečněním poskytnutí těchto služeb vyrozumět příslušného správce daně. Tyto služby pak budou zdaňovány ještě po dobu dvou let od prvního zdaňovacího období, kdy byla

uplatněna daň. Tato možnost se netýká poskytování služeb na nemovitostech určených k bydlení.

3.3.1 Zdanění poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí

Estonsko, stejně jako ČR nebo Finsko uplatňuje při poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí režim přenesení daňové povinnosti, tzv. tuzemský reverse charge. Vyplývá to z § 41¹ estonského ZDPH účinného od 1. ledna 2011. V ČR a Finsku se tento režim použije u poskytnutí stavebních a montážních prací. V Estonsku se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje na poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí, které definuje § 10 estonského ZDPH. Proto kromě stavebních a montážních prací zde lze zahrnout i správu nemovitostí, služby spojené s převodem nemovitostí a další viz výše jmenované služby. Podmínku uskutečnění plnění mezi dvěma plátcí daně je povinné dodržet i v Estonsku, přičemž plátcé daně může být osoba uskutečňující jakoukoli ekonomickou činnost, tzn. je zde shoda s českou úpravou této problematiky. Rovněž povinnost přiznat a zaplatit daň náleží příjemci plnění. I estonský ZDPH však má svá specifika. Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění se totiž uplatní pouze v situaci odpovídající § 16 odst. 3 bodu 2. Bude to tedy v případě, kdy plátcé daně, který poskytuje službu na nemovitosti, se rozhodne účtovat DPH a vzdá se tím možnosti osvobození. Samozřejmě musí před uskutečněním plnění splnit svou oznamovací povinnost vůči správci daně. Režim přenesení daňové povinnosti se tudíž nevztahuje na služby poskytované u staveb pro bydlení, které jsou vždy osvobozené a na případy, kdy je plátcé daně povinen ze zákona daň přiznat a zaplatit.

K uskutečnění zdanitelného plnění dochází dle § 11 estonského ZDPH ke dni poskytnutí služby nebo přijetí úplaty za tuto službu, a to k tomu dni, který nastane dříve. Poskytovatel služby je povinen vystavit daňový doklad dle § 37 estonského ZDPH, ve kterém uvede také výši daně a zároveň prohlásí, že povinnost přiznat a zaplatit daň náleží na příjemci služby. Ve svém daňovém přiznání ⁷⁵ daň neuvádí. Základem daně je dle § 12 estonského ZDPH prodejní cena včetně všech poplatků a daní. Daň se pak vypočte podle § 29 estonského ZDPH vynásobením základu daně 20% sazbou daně (§ 15). Příjemce plnění poté uhradí poskytovateli za služby pouze hodnotu plnění bez daně a ve svém daňovém přiznání daň přizná a zaplatí. Má také dle § 31 estonského ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu.

⁷⁵ Vzor daňového přiznání je možno zhlédnout v Příloze č. 3

Dochází-li k poskytování služeb mezi jinými osobami než dvěma plátcí daně, postupuje se v případě určení daňové povinnosti podle stejných pravidel jako v ČR a ve Finsku.

4. Praktické porovnání rozdílů v uplatňování DPH ve vybraných státech

4.1 Uplatňování DPH ve stavebnictví v ČR

Následující tři případy znázorňují základní principy v uplatňování DPH v ČR ve stavebním odvětví.

4.1.1 Výstavba administrativní budovy

Tento příklad slouží k následnému porovnání rozdílů v uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací u vybraných států.

Stavební firma – plátce DPH v ČR, postaví v březnu 2012 na základě smlouvy jinému českému plátcovi administrativní budovu. Objednatelem v tomto případě může být český plátce vyvíjející jakoukoli ekonomickou činnost, proto zvolím například společnost zabývající se realitní činností. Výstavba budovy se provede na pozemku, který již objednatel vlastní a nachází se v České republice. Tabulka (Tab. 4.1) obsahuje kalkulaci dodavatelem poskytnutých stavebních a montážních prací.

Tab. 4.1 Kalkulace stavebních a montážních prací ⁷⁶

	NÁZEV PRÁCE	CENA V Kč BEZ DPH
1.	Příprava půdy a pozemku	60 000
2.	Výkopové zemní práce	120 000
3.	Základová deska budovy	130 000
4.	Nosné zdivo a příčky	900 000
5.	Schodiště	120 000
6.	Střešní konstrukce a krytina	300 000

⁷⁶ Zdroj: vlastní zpracování

7.	Napojení na inženýrské sítě	40 000
8.	Instalace rozvodů vody, topení a kanalizace	125 000
9.	Elektroinstalace	115 000
10.	Montáž oken, dveří	180 000
11.	Omítkářské práce	65 000
12.	Pokládka podlahových krytin	95 000
13.	Malířské a natěračské práce	58 000
14.	Obkladačské práce	34 000
CELKEM ZA STAVEBNÍ A MONTÁŽNÍ PRÁCE		2 342 000

V tomto případě se použije tuzemský reverse charge, tzn., že povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty náleží na objednateli jakožto příjemci plnění. Vyplývá to již z charakteru poskytnutého plnění, kterým je výstavba administrativní budovy, což odpovídá kódu 41.00.4 z Klasifikace produkce vydané Českým statistickým úřadem. Nemovitost se nachází v ČR, proto je místo plnění v tuzemsku a také jsou oba subjekty plátcí daně v ČR, tudíž všechny podmínky pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e jsou splněny.

Stavební firma – poskytovatel plnění vystaví objednateli daňový doklad, ve kterém uvede částku 2 342 000 Kč, která je základem daně z přidané hodnoty a zároveň uvede sazbu daně. V tomto případě se použije základní sazba daně 20 %. Daňový doklad musí rovněž obsahovat i ostatní údaje dle § 28 odst. 2 písm. a) až k). Výši daně poskytovatel plnění neuvádí, doklad tedy musí obsahovat sdělení, že výši daně je povinen doplnit příjemce plnění.

Příjemce plnění po obdržení dokladu na něj doplní výši daně, kterou vypočte dle § 37 odst. 1. Výše daně se vypočte jako součin základu daně a sazby daně vydělené 100, viz níže:

$$\blacktriangleright \text{výše daně} = (\text{ZD} \cdot \text{sazba daně}) / 100 = (2\,342\,000 \cdot 20) / 100 = 468\,400 \text{ Kč}$$

V daňovém přiznání uvede poskytovatel plnění na řádku č. 25 „Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb“ částku 2 342 000 Kč. Příjemce plnění pak ve svém daňovém přiznání vyplní v souvislosti s tímto přijatým plněním řádky uvedené v tabulce (Tab. 4.2). Daňové přiznání jsou plátcí povinni podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém k plnění došlo. Oba plátcí jsou navíc povinni vést evidenci pro daňové účely podle § 92a odst. 4 a 5 ZDPH a ve lhůtě pro podání daňového přiznání podat elektronicky správci daně výpis z této evidence.

Tab. 4.2 Vyplnění příslušných řádků daňového přiznání u příjemce plnění ⁷⁷

řádek	Zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu
10	Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	2 342 000	468 400
řádek	Nárok na odpočet daně	Základ daně	V plné výši
43	Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	2 342 000	468 400

4.1.2 Výstavba domova pro seniory

Stavební firma – plátce DPH se smluvně zavázala postavit v březnu 2012 jinému českému plátci budovu, která bude sloužit jako domov pro seniory. Výstavba se uskuteční na pozemku, který se nachází v ČR a je již ve vlastnictví objednatele stavby.

Jelikož se jedná o plnění odpovídající kódu 41 Klasifikace produkce vydané Českým statistickým úřadem uskutečněné mezi dvěma plátcí s místem plnění v tuzemsku, použije se zde stejně jako v předchozím příkladu (4.1.1) režim přenesení daňové povinnosti v souladu s § 92e ZDPH. Následující tabulka (Tab. 4.3) obsahuje kalkulaci dodavatelem poskytnutých stavebních a montážních prací.

⁷⁷ Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.3 Kalkulace stavebních montážních prací ⁷⁸

	NÁZEV PRÁCE	CENA V Kč BEZ DPH
1.	Příprava půdy a pozemku	65 000
2.	Výkopové zemní práce	115 000
3.	Základová deska budovy	145 000
4.	Nosné zdivo a příčky	960 000
5.	Schodiště	145 000
6.	Montáž výtahu	72 000
7.	Střešní konstrukce a krytina	320 000
8.	Napojení na inženýrské sítě	40 000
9.	Instalace rozvodů vody, topení a kanalizace	140 000
10.	Elektroinstalace	125 000
11.	Montáž oken, dveří	196 000
12.	Omítkářské práce	85 000
13.	Pokládka podlahových krytin	125 000
14.	Malířské a natěračské práce	78 000
15.	Obkladačské práce	66 000
16.	Montáž kuchyně včetně příslušenství	210 000
17.	Vybavení sociálních zařízení včetně montáže	285 000
18.	Oplocení	95 000
CELKEM ZA STAVEBNÍ A MONTÁŽNÍ PRÁCE		3 267 000

⁷⁸ Zdroj: vlastní zpracování

Stavební firma vystaví daňový doklad, ve kterém mimo jiné uvede částku 3 267 000 Kč, která je základem daně. Zároveň uvede sazbu daně. V tomto případě se použije v souladu s § 48a ZDPH snížená sazba daně 14 %. Jedná se totiž o výstavbu domova pro seniory, tzn. stavbu pro sociální bydlení. Příjemce plnění vypočte daň:

$$\blacktriangleright \text{výše daně} = (\text{ZD} \cdot \text{sazba daně}) / 100 = (3\,267\,000 \cdot 14) / 100 = 457\,380 \text{ Kč}$$

Výši daně 457 380 Kč je pak příjemce plnění povinen na daňový doklad doplnit.

V daňovém přiznání uvede poskytovatel plnění na řádku č. 25 „Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb“ částku 3 267 000 Kč. Příjemce plnění pak ve svém daňovém přiznání vyplní v souvislosti s tímto přijatým plněním řádky uvedené v tabulce (Tab. 4.4). Daňové přiznání jsou plátcí povinni podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém k plnění došlo. Oba plátcí jsou navíc povinni vést evidenci pro daňové účely podle § 92a odst. 4 a 5 ZDPH a ve lhůtě pro podání daňového přiznání podat elektronicky správci daně výpis z této evidence.

Tab. 4.4 Vyplnění příslušných řádků daňového přiznání u příjemce plnění ⁷⁹

řádek	Zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu
11	Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	3 267 000	457 380
řádek	Nárok na odpočet daně	Základ daně	V plné výši
44	Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	3 267 000	457 380

4.1.2 Poskytnutí stavebních a montážních prací na rodinném domě

Stavební firma – plátce DPH v ČR se smluvně zavázala provést v březnu 2012 stavební úpravy na rodinném domě a garáži tvořící příslušenství rodinného domu, specifikované viz níže. Objednatel je soukromá osoba, která neuskutečňuje žádnou

⁷⁹ Zdroj: vlastní zpracování

ekonomickou činnost, tudíž není registrovaná k dani. Rodinný dům se nachází v ČR a je využíván výhradně k bydlení.

Povinnost přiznat a zaplatit daň v tomto případě náleží na poskytovateli plnění, jelikož plnění poskytuje neplátcí. Nepoužije se zde ani režim přenesení daňové povinnosti dle § 92e. Poskytovatel plnění vystaví daňový doklad, ve kterém uvede veškeré náležitosti dle § 28 odst. 2 písm. a) až k) a na rozdíl od předchozích případů je povinen uvést i výši daně. Sazba daně se určí dle § 48, který umožňuje použít sníženou sazbu daně 14 % v případě, že dochází k poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby rodinného domu nebo bytového domu či jejich příslušenství nebo dochází k opravě těchto staveb. Snížená sazba se však nevztahuje na plošné stavby, např. na zámkovou dlažbu, tyto totiž netvoří příslušenství rodinného či bytového domu. Následující tabulka (Tab. 4.5) obsahuje kalkulaci poskytnutých služeb s vyčíslením DPH.

Tab. 4.5 Kalkulace poskytnutých služeb ⁸⁰

	NÁZEV PLNĚNÍ	CENA V Kč BEZ DPH	SAZBA DPH	VÝŠE DPH	CENA V Kč S DPH
1.	Venkovní omítky na RD	56 000	14 %	7 840	63 840
2.	Výměna střešní krytiny na RD	65 000	14 %	9 100	74 100
3.	Venkovní omítky na garáži	11 000	14 %	1 540	12 540
4.	Výměna střešní krytiny na garáži	13 000	14 %	1 820	14 820
5.	Výměna garážových vrat	17 000	14 %	2 380	19 380
6.	Oprava zámkové dlažby	5 000	20 %	1000	6 000
CELKEM		167 000	—	23 680	190 680

⁸⁰ Zdroj: vlastní zpracování

Příjemce plnění za přijaté služby zaplatí stavební firmě 190 680 Kč. Poskytovatel plnění je povinen ve lhůtě do 25 dnů od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k tomuto plnění, podat daňové přiznání a zaplatit daň na výstupu ve výši 23 680 Kč. Tabulka 4.6 znázorňuje, které řádky v daňovém přiznání je poskytovatel plnění v souvislosti s tímto plněním povinen vyplnit.

Tab. 4.6 Vyplnění příslušných řádků daňového přiznání u příjemce plnění ⁸¹

řádek	Zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu
1	Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (základní sazba)	162 000	22 680
2	Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (snížená sazba)	5 000	1 000

4.2 Uplatňování DPH ve stavebnictví ve Finsku

Účelem následujícího příkladu je znázornit uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti u stavebních prací ve Finsku.

4.2.1 Výstavba administrativní budovy

Stavební firma – finský plátce DPH je smluvně zavázán s investorem postavit pro něj v květnu 2011 administrativní budovu, a to na pozemku, který je již ve vlastnictví investora a nachází se ve Finsku. Tato stavební firma si však na provedení určitých stavebních prací objednává jiné specializované firmy – plátce DPH ve Finsku.

Režim přenesení daňové povinnosti se v tomto případě použije u plnění poskytnutých specializovanými firmami stavební firmě. Jsou totiž splněny podmínky pro uplatnění tohoto režimu, a to že místo plnění je ve Finsku, plnění se uskuteční mezi dvěma plátcí, příjemce plnění je stavební firma, která vyvíjí ekonomickou činnost nepřetržitě a plnění se uskuteční v květnu 2011 tj. po 1. dubnu 2011.

⁸¹ Zdroj: vlastní zpracování

Nejprve stavební firma přijala plnění od firmy specializující se pouze na elektroinstalace, rozvody vody, plynu, topení a kanalizace. Obdržený daňový doklad obsahoval vyčíslení následujících prací (viz Tab. 4.7).

Tab. 4.7 Kalkulace stavebních montážních prací ⁸²

	NÁZEV PRÁCE	CENA V Kč ⁸³ BEZ DPH
1.	Elektroinstalace	115 000
2.	Rozvody vody	45 000
3.	Topení	38 000
4.	Kanalizace	42 000
CELKEM ZA STAVEBNÍ A MONTÁŽNÍ PRÁCE		240 000

Poskytovatel plnění na doklad, který vystaví, uvede veškeré zákonné údaje, avšak bez uvedení sazby a výše daně. Doklad proto musí obsahovat sdělení, že sazbu a výši daně je povinen doplnit příjemce plnění nebo přímo odkáže na § 8c finského ZDPH či směrnici Rady 2006/112/ES čl. 199. Na obdržený daňový doklad doplní příjemce plnění sazbu daně 23 %. Výše daně se podle finského ZDPH vypočte stejným způsobem jako v příkladu 4.1.1, tj. jako při výpočtu DPH dle českého ZDPH:

$$\blacktriangleright \text{výše daně} = (\text{ZD} \cdot \text{sazba daně}) / 100 = (240\,000 \cdot 23) / 100 = 55\,200 \text{ Kč}$$

Od druhé firmy přijala stavební firma další specializované stavební práce specifikované v tabulce Tab. 4.8.

⁸² Zdroj: vlastní zpracování

⁸³ Pro zjednodušení a přehlednost jsou částky místo v EUR vyjádřeny v Kč

Tab. 4.8 Kalkulace stavebních montážních prací ⁸⁴

	NÁZEV PRÁCE	CENA V Kč ⁸⁵ BEZ DPH
1.	Omítkářské práce	65 000
2.	Malířské a natěračské práce	58 000
3.	Obkladačské práce	34 000
CELKEM ZA STAVEBNÍ A MONTÁŽNÍ PRÁCE		157 000

Příjemce plnění je rovněž povinen doplnit na obdržení daňový doklad sazbu a výši daně, vypočtenou takto:

$$\blacktriangleright \text{výše daně} = (\text{ZD} \cdot \text{sazba daně}) / 100 = (157\,000 \cdot 23) / 100 = 36\,110 \text{ Kč}$$

Stavební firmě jakožto příjemci plnění náleží povinnost přiznat a zaplatit daň z obou přijatých plnění. V daňovém přiznání proto uvede výši daně 36 110 Kč. Má však ve stejné výši nárok na odpočet dle § 102 odst. 1 finského ZDPH.

4.3 Uplatňování DPH ve stavebnictví v Estonsku

Účelem následujícího příkladu je znázornit uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí služeb vztahujících se k nemovitosti v Estonsku.

4.3.1 Výstavba administrativní budovy

Stavební firma – estonský plátce DPH se v březnu 2011 smluvně zavázal svému objednateli postavit administrativní budovu. Objednatel je rovněž plátcem DPH v Estonsku a jeho ekonomickou činností je poskytování daňového poradenství. Výstavba se uskuteční na pozemku, který již objednatel vlastní a který se nachází v Estonsku. Stavební firma před zahájením výstavby oznámila správci daně, že v souvislosti s tímto poskytovaným plněním bude účtovat o DPH a tímto se vzdává osvobození, které estonský ZDPH umožňuje. Jelikož jsou splněny podmínky pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti

⁸⁴ Zdroj: vlastní zpracování

⁸⁵ Pro zjednodušení a přehlednost jsou částky místo v EUR vyjádřeny v Kč

při poskytnutí služeb vztahujících se k nemovitosti, povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty náleží na příjemci plnění.

Stavební firma vystaví daňový doklad, ve kterém uvede veškerá poskytnutá plnění spojená s výstavbou administrativní budovy (viz Tab. 4.9).

Tab. 4.9 Kalkulace poskytnutých plnění ⁸⁶

	NÁZEV PRÁCE	CENA V Kč ⁸⁷ BEZ DPH
1.	Přípravné práce – zpracování plánu bezpečnosti práce na staveništi	20 000
2.	Příprava půdy a pozemku	60 000
3.	Výkopové zemní práce	120 000
4.	Základová deska budovy	130 000
5.	Nosné zdivo a příčky	900 000
6.	Schodiště	120 000
7.	Střešní konstrukce a krytina	300 000
8.	Napojení na inženýrské sítě	40 000
9.	Instalace rozvodů vody, topení a kanalizace	125 000
10.	Elektroinstalace	115 000
11.	Montáž oken, dveří	180 000
12.	Omítkářské práce	65 000
13.	Pokládka podlahových krytin	95 000
14.	Malířské a natěračské práce	58 000

⁸⁶ Zdroj: vlastní zpracování

⁸⁷ Pro zjednodušení a přehlednost jsou částky místo v EUR vyjádřeny v Kč

15.	Obkladačské práce	34 000
16.	Koordinační práce (organizování kontrolních dnů, stavební dozor)	28 000
CELKEM ZA STAVEBNÍ A MONTÁŽNÍ PRÁCE		2 390 000

Stavební firma na vystavený daňový doklad musí doplnit sazbu i výši daně, která se vypočítá stejným způsobem jako v ČR a ve Finsku:

$$\blacktriangleright \text{výše daně} = (\text{ZD} \cdot \text{sazba daně}) / 100 = (2\,390\,000 \cdot 20) / 100 = 478\,000 \text{ Kč}$$

Dle estonského ZDPH příjemce dokladu – objednatel stavby však uhradí stavební firmě pouze částku ve výši základu daně, tj. 2 390 000 Kč. Stavební firma pak ve svém daňovém priznání uvede pouze základ daně 2 390 000 Kč a příjemce plnění prostřednictvím svého daňového priznání odvede státu daň ve výši 478 000 Kč. Podle § 31 estonského ZDPH má zároveň ve stejné výši nárok na odpočet daně.

4.3 Porovnání rozdílů v uplatňování DPH ve stavebnictví ve vybraných státech

Přestože Česká republika, Finsko i Estonsko do své legislativní úpravy daně z přidané hodnoty aplikuje směrnice vydané Evropskou unií, nejsou jednotlivé národní úpravy zákona o DPH shodné. I když jsou zásady v uplatňování DPH v jednotlivých zákonech zachovány a fungují na podobných principech, má každá země ve své úpravě ZDPH určitá specifika. To platí i pro uplatňování DPH ve stavebnictví.

V souvislosti s poskytnutím služby na nemovitosti je důležité určit místo plnění. V českém, finském i estonském ZDPH nalezneme shodnou úpravu, a to, že místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti je tam, kde se nemovitost nachází.

Odlišnosti v úpravách jednotlivých ZDPH se vyskytují ve způsobu zdanění při poskytnutí služeb vztahujících se k nemovitosti, zejména u poskytnutí stavebních a montážních prací. Přestože se dle českého, finského i estonského zákona při poskytnutí takovýchto služeb uplatní režim přenesení daňové povinnosti, tzv. tuzemský reverse charge, má tento režim v jednotlivých zákonných úpravách DPH svá specifika. Český, finský i estonský zákon se shoduje na základních principech tohoto režimu, kterými jsou:

- ▶ poskytovatel i příjemce plnění jsou plátcí DPH,
- ▶ místo plnění je v tuzemsku (dle finského ZDPH ve Finsku, dle estonského ZDPH v Estonsku)

Český ZDPH obsahuje ještě podmínku, že plněním jsou stavební a montážní práce zařazené v Klasifikaci produkce vydané Českým statistickým úřadem pod kódy 41 až 43. Finský ZDPH navíc obsahuje dvě podmínky. První se v podstatě shoduje s českou úpravou, a to, že se musí jednat o poskytnutí stavebních a montážních prací. Druhou podmínkou je, že kupující neboli příjemce služeb je plátce, který soustavně poskytuje stavební služby nebo je zprostředkovává. Nesmí se tudíž jednat o činnost vykonávanou pouze příležitostně. Tato podmínka představuje významnou odlišnost jak od české úpravy tohoto režimu, tak od estonské. Estonský ZDPH obsahuje také další podmínky pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti, kterými se od české i finské právní úpravy značně odlišuje. Dle estonského ZDPH se totiž režim přenesení daňové povinnosti použije jen v případě, že se poskytovatel plnění vzdá osvobození, které estonský ZDPH umožňuje a oznámí tuto skutečnost správci daně. Podléhá-li plnění dani z přidané hodnoty ze zákona, režim přenesení

daňové povinnosti se nepoužije. Rozdíl v uplatnění tohoto režimu v Estonsku je také v charakteru samotného plnění. Zatímco v České republice a ve Finsku se tento režim vztahuje pouze na poskytnutí stavebních a montážních prací, v Estonsku se vztahuje na veškeré služby poskytnuté na nemovitosti. To znamená, že se vztahuje nejen na stavební a montážní práce, ale i na správu nemovitosti, přípravné a koordinační práce, oceňování, služby znalce a další. Nikdy se však režim přenesení daňové povinnosti v Estonsku neuplatní u poskytnutí služeb na domě určeném výhradně pro bydlení, jelikož tento typ stavby, v případě poskytnutí služby na ní, je v estonském ZDPH osvobozen od zdanění zcela. Samozřejmě se režim přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací, v Estonsku u poskytnutí služeb vztahujících se k nemovitosti, použije až od doby, kdy příslušná zákonná ustanovení nabyla účinnosti. Proto se v České republice tuzemský reverse charge uplatní od 1. ledna 2012, ve Finsku od 1. dubna 2011 a v Estonsku od 1. ledna 2011. Jako první tedy zavedlo tento režim u zdanění služeb vztahujících se k nemovitosti Estonsko a nejnověji z těchto tří států má tuto úpravu ve svém ZDPH Česká republika.

Český ZDPH se liší od finského a estonského ZDPH v použití sazeb daně. Podle finského i estonského ZDPH se musí zdanit služby vztahující se k nemovitosti základní sazbou daně, tzn. ve Finsku 23% sazbou a v Estonsku 20% sazbou daně. Oproti tomu český ZDPH kromě zdanění základní 20% sazbou umožňuje v určitých případech použít sníženou sazbu daně, tj. 14 %. Sníženou sazbu je možné použít při výpočtu daně za stavební a montážní práce poskytnuté v souvislosti s výstavbou, změnou nebo opravou staveb, které jsou určeny pro sociální bydlení včetně jejich příslušenství a také u stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby rodinného či bytového domu nebo bytu včetně jejich příslušenství a rovněž spojených s opravou těchto staveb. Ve všech ostatních případech se použije základní sazba daně.

Drobné odlišnosti mezi jednotlivými ZDPH se vyskytují i v principech vystavení daňového dokladu za poskytnutí stavebních a montážních prací, případně za služby vztahující se k nemovitosti. Zatímco v České republice je poskytovatel plnění povinen na daňový doklad uvést všechny zákonem jmenované údaje kromě výše daně, ve Finsku uvede všechny zákonem jmenované údaje kromě sazby a výše daně a v Estonsku musí na doklad uvést všechny zákonem jmenované údaje včetně sazby a výše daně. Ve všech případech však musí doklad obsahovat sdělení, že povinnost priznat a zaplatit daň náleží na příjemci.

V souvislosti s použitím režimu přenesení daňové povinnosti, tzn., že povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty z poskytnutého plnění náleží na příjemci plnění, shoduje se česká, finská i estonská úprava ZDPH na možnosti nároku na odpočet daně na vstupu u příjemce plnění.

5. Závěr

Cílem diplomové práce bylo charakterizovat uplatňování DPH ve stavebnictví u vybraných zemí Evropské unie a vymezit případné rozdíly v této problematice mezi jednotlivými zeměmi.

Ve druhé kapitole jsem přiblížila vývoj DPH v EU a vybraných státech a charakterizovala strukturu ZDPH ve Finsku a Estonsku. Zaměřila jsem se také na porovnání rozdílů některých základních pojmů českého ZDPH vzhledem k finské a estonské úpravě DPH. Zjistila jsem, že předmět daně a základ daně je v ČR, Finsku i Estonsku vymezen stejně. Avšak pojmy osoba povinná k dani a ekonomická činnost jsou definovány pouze v českém a estonském ZDPH, ve finském ZDPH tyto pojmy vůbec nenalezneme.

Ve třetí kapitole je zpracována samotná problematika uplatňování DPH ve stavebnictví ve vybraných státech. Na základě studia jednotlivých ZDPH jsem v této kapitole znázornila, jakým způsobem dochází ke zdanění stavebních a montážních prací v ČR a ve Finsku a zdanění služeb vztahujících se k nemovitosti v Estonsku. Tato kapitola byla také východiskem pro zpracování praktické části diplomové práce.

Ve čtvrté kapitole jsem problematiku uplatňování DPH ve stavebnictví ve vybraných zemích EU přiblížila pomocí modelových příkladů a nakonec zpracovala srovnání.

Na základě teoretických i praktických poznatků jsem dospěla k závěru, že přestože český, finský i estonský ZDPH vycházejí ze stejných principů zdanění služeb v oblasti stavebnictví, mají jednotlivé právní úpravy svá specifika, kterými se odlišují. Dle českého, finského i estonského ZDPH se při poskytnutí stavebních a montážních prací mezi dvěma plátcí s místem plnění v tuzemsku uplatní režim přenesení daňové povinnosti, tzn., že povinnost přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění náleží na příjemci služby. Jednotlivé národní úpravy DPH však definují ještě další podmínky pro uplatnění tohoto režimu, čímž se od sebe liší. Český ZDPH navíc stanovuje podmínku, že stavební a montážní práce, na které se vztahuje tento režim, musí být zařazeny pod kódy 41 až 43 Klasifikace produkce vydané Českým statistickým úřadem. Finský ZDPH obsahuje navíc zcela odlišnou podmínku, a to, že příjemcem služby musí být plátce, který soustavně poskytuje stavební práce nebo je zprostředkovává, zatímco poskytovatelem služby může být plátce vyvíjející jakoukoli ekonomickou činnost. Pokud by příjemcem služby nebyl plátce poskytující stavební služby nebo jejich zprostředkování, nebo by tyto služby poskytoval pouze příležitostně, nemohl by se

režim přenesení daňové povinnosti použít. Dle estonského ZDPH se režim přenesení daňové povinnosti použije, pokud je zároveň splněna podmínka, že poskytovatel plnění se vzdal osvobození, které mu estonský ZDPH v souvislosti s tímto plněním umožňuje a oznámil tuto skutečnost správci daně. V žádném jiném případě režim přenesení daňové povinnosti vztahující se na služby poskytované na nemovitosti nelze použít. To znamená ani v případě, kdy zákon zakládá povinnost poskytnuté plnění na nemovitosti zdanit. Navíc zatímco v ČR a ve Finsku se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje pouze na stavební a montážní práce, v Estonsku se vztahuje na veškeré služby poskytované na nemovitosti, tzn. například i oceňování, správu, přípravné a koordinační práce, ubytovací služby a další služby, které jsou vyjmenovány v § 10 estonského ZDPH.

Rozdíly jsou i v použití sazby daně za poskytnutí stavebních montážních prací. Ve Finsku a Estonsku lze v tomto případě počítat jen se základní sazbou DPH, která ve Finsku činí 23 % a v Estonsku 20 %. Oproti tomu v ČR je kromě základní sazby daně 20 % možné v určitých zákonem jmenovaných případech použít sníženou sazbu daně 14 %. Je to v případě stavebních a montážních prací poskytnutých v souvislosti s výstavbou, změnou nebo opravou staveb, které jsou určeny pro sociální bydlení včetně jejich příslušenství a také u stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby rodinného či bytového domu nebo bytu včetně jejich příslušenství a rovněž spojených s opravou těchto staveb.

Menší rozdíly se vyskytují také při vystavování daňových dokladů za plnění, na která se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti. Zatímco v ČR je poskytovatel takového plnění povinen uvést všechny zákonem jmenované údaje kromě výše daně, ve Finsku musí doklad obsahovat všechny zákonem jmenované údaje kromě sazby a výše daně a v Estonsku musí doklad obsahovat veškeré zákonem jmenované údaje včetně sazby a výše daně. Shodně na těchto daňových dokladech v ČR, Finsku a Estonsku musí být sdělení, že povinnost přiznat a zaplatit daň náleží na příjemci plnění. Zároveň se jednotlivé ZDPH shodují na možnosti nároku na odpočet daně na vstupu u příjemce plnění.

Seznam použité literatury

a) Knižní publikace

BARÁKOVÁ, Hana. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 4. 2011 s přehledy změn*. Olomouc: ANAG, 2011. 278 s. ISBN 978-80-7263-653-2.

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2011*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1.

DRÁBOVÁ, Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8.

HOLUBOVÁ, Olga. *DPH – Výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. 140 s. ISBN 978-80-7357-233-4.

KOHLÍČKOVÁ, Marcela. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2012 s přehledy změn*. Olomouc: ANAG, 2011. 279 s. ISBN 978-80-7263-711-9.

KUNEŠ, Zdeněk. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 165 s. ISBN 978-80-7263-592-4.

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 583 s. ISBN 978-80-7263-669-3.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 144 s. ISBN 978-80-7357-660-8.

SKÁLA, Milan. *Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o dani z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2005. 200 s. ISBN 80-7357-091-2.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

b) Tištěná periodika

BENDA, Václav. Novela DPH a dotazy. *Metodické aktuality svazu účetních*, 2010, č. 3, s. 64. ISSN 1211-4138.

LEDVINKOVÁ, Jana. Zákon o DPH po 1. lednu 2012. *Průvodce do kapsy*. 2011, č. 4, p. 96. ISSN 1214-0805.

NOVÁKOVÁ, Miroslava. Režim přenesení daňové povinnosti a poskytování stavebních prací od 1. 1. 2012. *DPH aktuálně*. 2011, č. 24, p. 8. ISSN 1214-7540.

c) Elektronické publikace a články

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 [online]. [cit. 2011-10-26]. Dostupný z:
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=Arvonlis%C3%A4vero>

BDO: *Indirect Tax News*. [online]. BDO [?. 7. 2011]. [cit. 2012-01-20]. Dostupný z:
http://www.bdo.be/media/docs/nieuwsbrieven/nieuwsbrieven2011/IndirectTaxNews-issue4_july2011.pdf

Estonian VAT ACT [online]. [cit. 2011-10-28]. Dostupný z:
http://www.emta.ee/public/Estonian_VAT_ACT_2010_en_.pdf

EUROSKOP: *Finsko a EU*. [online]. [cit. 2011-10-15]. Dostupný z:
<http://www.euroskop.cz/522/sekce/finsko/>

Finnish VAT ACT [online]. [cit. 2011-10-26]. Dostupný z:
<http://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1993/en19931501.pdf>

IMG: *Special Arrangements for Imposing Value Added Tax on Immovables and Metal Waste*. [online]. [cit. 2012-02-21]. Dostupný z: <http://www.img.ee/en/img-expands-further-baltic-markets>

Käibemaksuseadus [online]. [cit. 2011-10-28]. Dostupný z:
<https://www.riigiteataja.ee/akt/108072011028>

KPMG: *Finland: Country VAT/GST Essentials*. [online]. [cit. 2012-02-05]. Dostupný z:
<http://www.kpmg.com/Global/en/WhatWeDo/Tax/GlobalIndirectTax/Documents/vat-gst-essentials-2012/finland-2011-vat-gst-essentials.pdf>

KUNNAT: *Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus kunnissa 1. 4. 2011 alkaen*. [online]. [cit. 2012-02-05]. Dostupný z:

<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/verotus/arvonlisaverotus/rakentamispalvelujen-arvonlisäverovelvollisuus/Sivut/default.aspx>

LÍZALOVÁ, Šárka. *FINNISH TAX SYSTEM*. Brno. Odborný článek. Masarykova univerzita, Fakulta právnická, Katedra správní vědy, správního práva a finančního práva. [online]. [cit.2011-10-20]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/sborniky/Days-of-public-law/files/pdf/sprava-finance/Lizalova.pdf>

MAKSU JA TOLLIAMET: *Käibemaksuseaduse alusel antud selgitused (seisuga 01. 01. 2012)*. [online]. [cit. 2012-02-16]. Dostupný z: <http://www.emta.ee/index.php?id=3851>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *MFČR: Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008* [online]. MFČR [23. 4. 2008]. [cit. 2012-02-01]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html?year=0

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *MFČR: Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011* [online]. MFČR [11. 3. 2011]. [cit. 2011-04-12]. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *MFČR: Informace GFŘ k uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů* [online]. MFČR [29. 4. 2011]. [cit. 2011-04-16]. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_13536.html

Občanský zákoník [online]. [cit. 2012-03-02]. Dostupný z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obcanzak/>

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011, odstavec 4. [online]. [cit. 2011-04-12]. Dostupný z: [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:CS:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:CS:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:CS:PDF)

PWC: *Doing business and investing in Estonia 2011*. [online]. [cit. 2012-02-16]. Dostupný z: http://www.pwc.com/ee/en/publications/assets/pub/Doing_Business_2011_hires.pdf

SCOPULUS: *Estonia Value added tax (VAT) Section* [online]. [cit. 2011-10-28]. Dostupný z: http://www.scopulus.co.uk/taxsheets/Estonia_vat_section.html

Směrnice 2010/88/EU. [online]. [cit. 2011-04-12]. Dostupný z: [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:326:0001:0002:CS:PDF)
[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:326:0001:0002:CS:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:326:0001:0002:CS:PDF)

Stavební zákon [online]. [cit. 2012-02-05]. Dostupný z:
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/stavebni/>

TAXAND: *REVERSE CHARGE ON CONSTRUCTION SERVICES FROM 1 APRIL 2011*.

[online]. Taxand [30. 9. 2010]. [cit. 2012-02-16]. Dostupný z:

http://www.taxand.com/news/newsletters/Reverse_Charge_on_Construction_Services_from_1_April_2011?utm_source=Taxands_Take_September_2010&utm_medium=email&utm_campaign=Reverse_Charge_on_Construction_Services_from_1_April_2011

TAXBACK: *European VAT Changes Effectice from 2012*. [online]. [cit. 2011-10-26].

Dostupný z: http://vat.taxback.com/PDF/VAT_rate_changes_January_2012.pdf

TAXBACK: *Finland: Reminder of new construction sector reverse charge*. [online]. Taxback

[25. 5. 2011]. [cit. 2012-02-16]. Dostupný z:

<http://vat.taxback.com/News.asp?show=75&page=15>

VALTIOVARAINMINISTERIÖ: *Value Added Tax*. [online]. [cit. 2012-01-19]. Dostupný z:

http://www.vm.fi/vm/en/10_taxation/04_value_added_tax/index.jsp

VERO SKATT: *Kiinteistöala*. [online]. [cit. 2012-02-22]. Dostupný z: http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kiinteistoala

VERO SKATT: *Reverse charge in value added taxation in the construction sector from 1 April 2011*. [online]. [cit. 2012-02-05]. Dostupný z: [http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Reverse_charge_in_value_added_taxation_i\(14870](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Reverse_charge_in_value_added_taxation_i(14870)

)

Změny v sazbách DPH od 1. července 2010 [online]. [cit. 2011-10-27]. Dostupný z:

[http://www.vero.fi/en-](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Rates_of_VAT/Change_in_VAT_rates_as_of_1_July_2010(14858))

[US/Precise_information/Value_added_tax/Rates_of_VAT/Change_in_VAT_rates_as_of_1_July_2010\(14858\)](http://www.vero.fi/en-US/Precise_information/Value_added_tax/Rates_of_VAT/Change_in_VAT_rates_as_of_1_July_2010(14858))

Seznam zkratek

ALV	Arvonlisävero – finský název daně z přidané hodnoty
apod.	a podobně
B2B	business to business
B2C	business to customer
č.	číslo
ČR	Česká republika
DP	daňové přiznání
DPH	daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
JČS	jiný členský stát
např.	například
obr.	obrázek
odst.	odstavec
ORD JČS	osoba registrovaná k dani v jiném členském státě
OZ	Občanský zákoník
písm.	písmeno
ř.	řádek
Sb.	sbírka
tab.	tabulka
tj.	to jest
tzn.	to znamená
ZD	základ daně
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. dubna 2012

Iveta Králová

Bc. Iveta Králová